Prof.ec. Tănase Mihai
Expert contabil

Contabilitatea mărfurilor

ISBN 978-973-0-10611-4

Braşov,
2011

ISBN 978-973-0-10611-4

Cap.1 Delimitări şi structuri privind contabilitatea stocurilor în comerţul cu amănuntul

1.1 Componentele stocurilor

Stocul reprezintă cantitatea de bunuri (materii prime, materiale etc.) existente, la un moment dat, ca rezervă în depozitul unui magazin, al unei întreprinderi, într-o piaţă în vederea asigurării continuităţii producţiei sau a desfacerii. – Din fr., engl. stock. [1]

Din punct de vedere contabil, stocurile sunt active circulante:

a) deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii
b) în curs de producţie în vederea vânzării in procesul desfăşurării normale a activităţii;

sau

c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii [2]

Activele circulante se află într-o continuă fluenţă valorică, ele schimbându-şi forma materială şi utilitatea (marfă, creanţe, bani) în cadrul circuitului economic al patrimoniului. Astfel, în *faza de aprovizionare*, activele circulante sub forma de bani se transformă în stocuri de materii prime şi materiale, în *faza de producţie* stocurile de materii prime şi materiale se consumă, rezultând stocuri de producţie în curs de execuţie, care, după ultima operaţie de prelucrare, devin produse finite, iar în *faza de desfacere* sunt vândute clienţilor, operaţie care generează drepturi faţă de aceştia. [3]

Stocurile cuprind:

- **materii prime**
- **materiale consumabile**
- **materiale de natura obiectelor de inventar**
- **producţia in curs de execuţie**
- **produse**
- **stocuri aflate la terţi**
- **animale**
- **mărfuri**
- **ambalaje**

Materiile prime participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată.

Materialele consumabile participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit. Ele cuprind: materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje, alte materiale consumabile.

Obiectele de inventar sunt bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege (1.800 lei) pentru a fi considerate imobilizări corporale, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, dispozitivele şi verificatoarele cu destinaţie specială, modelele, ştanţele şi matriţele şi alte obiecte asimilate)

---

[1] Dicţionarul Explicativ al Limbii Române – Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti 1998
[2] Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a, aprobate prin OMFP 3055/2009, pct.152
[3] Oprea Călin, Mihai Ristea – Bazele contabilităţii – Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti 2004

ISBN 978-973-0-10611-4

Producţia în curs de execuţie cuprinde: produse în curs de execuţie si lucrări şi servicii în curs de execuţie şi reprezintă producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime.

Produsele cuprind:

- semifabricatele, prin care se înţelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie) sau se livrează terţilor;
- produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entităţii putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor;
- produsele reziduale cuprind: rebuturile, materialele recuperabile şi deşeurile;

Stocurile aflate la terţi în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de stocuri: materii prime şi materiale aflate la terţi, produse aflate la terţi, animale aflate la terţi, mărfuri aflate la terţi, ambalaje aflate la terţi.

Animalele şi pasările se referă la animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji si altele) crescute şi folosite pentru reproducţie, animalele şi pasările la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţie – lână, lapte, blană.

Mărfurile sunt bunuri pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii.

Ambalajele includ ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte.

1.2 Definirea mărfurilor

Categoria cea mai importantă de stocuri într-o entitate cu obiect de activitate comerţul o reprezintă mărfurile.

Marfa este un produs al muncii destinat schimbului prin intermediul vânzării-cumpărării [1].

Termenul provine din maghiarul "marha" (=vită, deoarece "*vitele sunt la popoarele pastorale principalul obiect de transacţiune*" [2]). Prima definiţie a cuvântului scris în forma actuală este cuprinsă în ediţia întâi a Dicţionarului universal al lui Lazăr Şăineanu din 1886, astfel: marfă = 1. (înv. şi reg. în forma marhă, marvă), vită; 2. bun (material) destinat schimbului pe piaţă (cu excepţia imobilelor)[3] Enciclopedia lui Diaconovici [4] oferă informaţii mai ample şi generale, cu semnificaţie economică evidentă – *"marfa = producte naturale, industriale, artificiale, luate prin comerciu de la producător şi puse la îndemâna consumatorilor cu un beneficiu, fie pentru acoperirea directă a trebuinţelor consumaţiunii ori luxului, fie spre a servi în industrie"*

Din definiţiile surselor romaneşti din perioada economiei libere (până la 1945) şi din perioada de tranziţie la economia liberă (după 1989) rezultă următoarele trăsături esenţiale:

[1] Dicţionarul Explicativ al Limbii Române – Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti 1998
[2] L. Şăineanu – Dicţionarul universal al limbii române, ed.a 6-a, Scrisul românesc, Craiova 1945
[3] L. Şăineanu – Dicţionar universal al limbii române, ed. rev. şi adaug. De Al. Dobrescu ş.a., MYDO Center Iaşi, Litera Chişinău 1998
[4] C.Diaconovici – Enciclopedia română, tom III, Sibiu 1904

ISBN 978-973-0-10611-4

a) marfa este orice bun care se vinde şi se cumpără
b) marfa este rezultat al muncii omeneşti
c) marfa este destinată schimbului, deci este gândită si realizată exclusiv pentru nevoi nepersonale
d) schimbul mărfii se face prin vânzare-cumpărare, adică prin fapte de comerţ.

1.3 Clasificarea mărfurilor

În perioada 1789-1801, B. Buse, care elaborează un *Îndrumar de merceologie* în care clasifică mărfurile atât după originea lor (a luat ca model sistemul lui Carl Linne de ordonare a regnului vegetal şi animal din ştiinţele naturii), cât şi după destinaţia produselor. Astfel, în funcţie de aceste criterii, Buse împarte bunurile de consum în trei categorii, şi anume:
1. alimente;
2. produse de îmbrăcăminte;
3. produse pentru locuinţă

Un salt imens în sistematica mărfurilor îl face A. Almedinger în 1901. El clasifică mărfurile în funcţie de trei criterii de clasificare, respectiv destinaţie, proces tehnologic şi natura materiilor prime. Potrivit acestor criterii, mărfurile sunt ordonate în 10 grupe, şi anume: 1. combustibili; 2. materiale de construcţie; 3. produse pentru iluminat şi lubrifianţi; 4. produse textile; 5. produse din sticlă şi ceramică; 6. produse din piele şi blănuri; 7. produse metalice; 8. produse chimice; 9. produse de papetărie; 10. produse alimentare.

Printre cei care au avut preocupări de fundamentare ştiinţifică a clasificării produselor se numără şi V. Poschl, considerat deschizător de drum în clasificarea mărfurilor industriale. În studiul său, publicat în 1947, Poschl a alcătuit o sistematică teleologică a mărfurilor şi mijloacelor pentru obţinerea şi utilizarea lor, grupându-le, după tipul nevoilor cărora le sunt destinate, pe trei sectoare:
I. mărfuri pentru satisfacerea nevoilor de bază, cum ar fi: alimente, produse pentru protejarea corpului şi produse pentru locuinţă;
II. mărfuri ale progresului, dintre care: produse pentru păstrare, transmitere, transport, produse pentru înfrumuseţare şi decoraţiuni, bijuterii etc.;
III. mijloace de producţie . spre exemplu: materii prime şi mijloace de muncă, mijloace pentru obţinerea şi livrarea energiei, utilaje etc.. [1]

În domeniul sistematicii mărfurilor operează numeroase criterii obiective şi subiective de clasificare; primele ţin de substanţa materială a mărfii, iar celelalte de natura percepţiei umane asupra mărfurilor.

În funcţie de delimitarea lor în timp şi în spaţiu şi de caracterul lor limitativ, ***bunurile*** se împart în :

- ***bunuri libere*** sau .virtuale, nelimitate în raport cu nevoile, abundente;
- ***bunuri economice*** . limitate în raport cu nevoile, caracterizate prin raritate.

La rândul lor, bunurile economice se împart în numeroase categorii, în funcţie de diferite criterii. Cele mai importante dintre aceste criterii şi structura corespunzătoare se prezintă astfel:

➢ **după scopul achiziţionării**:

- *bunuri industriale* (.*business goods*.) . sunt achiziţionate pentru realizarea altor mărfuri şi cuprind, la rândul lor, grupele:

o materii prime;

[1] Marieta Olaru ş.a. – Fundamentele ştiinţei mărfurilor – Ed. Economică, Bucureşti 2001

ISBN 978-973-0-10611-4

- echipamente;
- semifabricate;
- materiale auxiliare;
  - *bunuri de consum* . sunt achiziționate pentru consum final, structurându-se, după modul de achiziționare, în:
- bunuri de uz curent;
- bunuri intermediare;
- bunuri de lux;
  - **după durata de viață:**
  - *mărfuri nedurabile (consumables)* . se epuizează pe măsura consumului;
  - *mărfuri de folosință ternă (durables)*. se uzează fizic pe măsura exploatării;
  - *servicii*.
    - **după imperiozitatea nevoii corespondente:**
  - *bunuri primare* . pentru nevoi fiziologice de bază: alimente, vestimentație, locuință;
  - *bunuri de necesitate medie* . pentru confortul domestic, petrecea timpului liber etc.;
  - *bunuri de prisos* . pentru nevoi latente, neexprimate, sau chiar nevoi artificiale; sunt surse de satisfacții episodice, pasagere, deosebit de importante pentru caracterul insațiabil al cererii;
    - **criteriile merceologice** .

Sunt foarte numeroase şi operează global sau selectiv, în funcție de context. Cea mai importantă grupare merceologică a mărfurilor se face după natura consumului în:

- *mărfuri alimentare*;
- *mărfuri nealimentare*.

În continuare, operează criterii precum: originea materiei prime, compoziția chimică, modalitatea de producere, tehnologia de fabricație, diverse criterii referitoare la comerțul specific, la relația biologico-socială (impactul asupra mediului antropic), la relația cu mediul etc.

În opinia lui E. Kuthe, pentru a răspunde în mare măsură cerințelor comerțului, mărfurile alimentare ar trebui grupate astfel:

1. Produse de brutărie;
2. Alimente dietetice;
3. Delicatese;
4. Grăsimi şi ouă;
5. Produse din carne;
6. Produse din peşte;
7. Fructe şi legume;
8. Băuturi;
9. Conserve;
10. Produse din lapte;
11. Produse dulci;
12. Produse congelate;
13. Alte produse.

Această clasificare corespunde unor exigențe de compartimentare în magazine generale de produse alimentare, pentru orientarea structurii rețelei în comerțul cu amănuntul. [1]

[1] Dumitru Dima ş.a. – Fundamentele ştiinței mărfurilor. Mărfuri alimentare – Ed. Economică, Bucureşti 2005

ISBN 978-973-0-10611-4

1.4 Circulaţia mărfurilor şi comerţul cu amănuntul

Comerţul reprezintă schimbul de produse prin cumpărarea şi vânzarea lor; ramură a economiei în cadrul căreia se desfăşoară circulaţia mărfurilor. – Din fr. **commerce**, lat. **commercium**.[1]

Sub aspect juridic, noţiunea de comerţ defineşte transferul titlurilor de proprietate asupra materialelor sau serviciilor, precum şi prestaţiile de servicii realizate între diferitele stadii ale producţiei sau direct între producător şi consumator care, de asemenea, se consideră că reprezintă acte de comerţ.[2]

Potrivit criteriului geografic, comerţul prezintă următoare structură[3]:

- **Comerţul interior**, care are în vedere o activitate în cadrul căreia atât cumpărătorii, cât şi vânzătorii implicaţi în realizarea actului de vânzare cumpărare, se găsesc în interiorul aceleiaşi ţări.
- **Comerţul exterior**, care presupune o activitate în cadrul căreia cumpărătorii şi vânzătorii se găsesc într-o ţară străină. Este vorba de exportatori în primul caz, iar în cel de-al doilea se au în vedere importatorii.
- **Tranzitul**, care surprinde un proces economic în cadrul căruia mărfurile nu fac altceva decât să traverseze ţara.

În funcţie de cantitatea de produse tranzacţionate, comerţul este de două feluri:

- **Comerţ cu ridicata**, care include toate activităţile implicate în vânzarea de bunuri sau servicii către cei care le cumpără pentru a le revinde sau pentru a le folosi în scopuri comerciale
- **Comerţ cu amănuntul.** "Noţiunea de comerţ cu amănuntul include toate activităţile implicate în vânzarea produselor sau serviciilor direct către consumatorii finali, spre a fi folosite în scopuri personale, necomerciale"[4] Potrivit lui Philip Kotler, "orice organizaţie care practică acest gen de comerţ - fie că este vorba de producători, detailişti sau grosişti - efectuează comerţ cu amănuntul", necontând "cum sunt vândute mărfurile sau serviciile (de către vânzător sau prin poşta, cu ajutorul telefonului sau prin utilizarea unui automat de vânzare) şi nici unde sunt vândute acestea (într-un magazin, pe stradă sau la domiciliul consumatorului)"

Funcţiile comerţului cu amănuntul sunt:

- Cumpară mărfuri pe care apoi le revinde în cantităţi mici
- Asigurarea prezenţei unităţilor sale în toate zonele, populate de consumatorii finali
- Asigurarea unui sortiment foarte larg şi extrem de complex

În funcţie de caracteristicile merceologice ale grupelor de mărfuri care formează obiectul activităţii comerţului cu amănuntul, acesta se împarte în:

- **Comerţ alimentar**
- **Alimentatie publica**
- **Comerţ nealimentar**

În funcţie de tipul reţelei de unităţi prin care se realizează vânzarea mărfurilor, întâlnim:

- **comerţ stabil**, realizat printr-o reţea de unităţi bine delimitate din punctul de vedere al amplasării si al perioadei de funcţionare;

[1] Dicţionarul Explicativ al Limbii Române – Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti 1998
[2] Dictionnaire commercial de L'Academie des sciences commerciales, Ed. Hachette, Paris, 1979, p. 50
[3] .D.Patriche (coord) - Bazele comertului - Ed.Economica, Bucuresti,1999
[4] Philip Kotler – Managementul Marketingului – Ed. Teora, Bucureşti 2005

ISBN 978-973-0-10611-4

- ❖ **comerț mobil**, realizat prin intermediul unor puncte de vânzare în continuă mişcare; comerțul fără magazine.

Comerțul stabil poate fi realizat prin 2 subsisteme: comerțul desfăşurat prin intermediul unităților clasice de desfacere şi comerțul prin automate. Comerțul desfăşurat prin intermediul unităților clasice de desfacere prezintă următoarele caracteristici:

- larga expunere a sortimentelor
- alegere neîngrădită a mărfurilor de către consumatori
- prestarea de servicii comerciale ce contribuie la ridicarea confortului procesului de cumpărare
- tehnici comerciale complexe
- metode de vânzare variate

Comerțul desfăşurat prin intermediul unităților clasice de desfacere foloseşte următoarele forme de vânzare[1]:

- **vânzarea clasică**, realizată prin intermediul magazinelor, este cea mai veche forma de vânzare în care vânzătorul este elementul esențial în cadrul actului de comerț.
- **vânzarea prin sistemul liber-service-ului**, caracterizată prin: absența vânzătorilor şi libertatea clientului de a circula după bunul sau plac sau după interesul care pe care îl suscită mărfurile prezentate; accentul pus pe importanța vânzării produselor printr-o ambalare şi prezentare bine individualizată, o etalonare corespunzătoare şi o publicitate la locul vânzării bine structurată şi programată.

Vânzarea clasică se desfăşoară prin următoarele tipuri de magazine:

- **magazinul specializat** - linie îngustă de produse, cu profunzime sortimentală
- **magazinul universal** - mai multe linii de produse (nealimentare), de regulă îmbrăcăminte, produse cosmetice, dotări pentru locuință şi articole de menaj, aparatură şi instalații casnice, cu fiecare linie gestionată ca raion separat, reprezentând echivalentul unui magazin specializat, administrat de achizitori specializați sau manageri de comercializare. O varianta a sa este magazinul popular, cu prețuri scăzute, concentrat pe produse şi servicii reduse, de uz curent, inclusiv alimentare
- **supermagazinul** - menit să satisfacă totalitatea nevoilor pentru produse alimentare şi nealimentare achiziționate în mod curent. Oferă o mare profunzime a gamei sortimentale plus personal perfect informat în domeniu , precum şi servicii comerciale diversificate.
- **magazinul general de cartier (magazinul de proximitate)** - magazin relativ mic, amplasat într-o zonă de locuințe, cu orar prelungit şi care oferă o linie limitată de produse de uz curent , cu vânzare rapidă, la prețuri relativ mai ridicate. Multe si-au adăugat raioane de preparate alimentare rapide pentru acasă (fast food, cafea, produse de patiserie).

Vânzarea prin sistemul liber-service-ului este folosită în:

- **Supereta** - unitate specializată în comercializarea produselor alimentare, cu o suprafață comercială ce nu depăşeşte 400 mp şi câteva raioane de mărfuri (este varianta autoservire a magazinului de proximitate)
- **Supermarketul** - unitate comercială cu o suprafața comercială mare, de până la 2.500 - 3000 mp, ce asigură un sortiment larg de mărfuri, axat îndeosebi pe mărfuri alimentare, completate de cele de cosmetică, igiena personală şi cele de întreținere a gospodăriei. Orarul de funcționare e prelungit, sistemul este de autoservire, se practică prețuri scăzute. De regulă are amenajată propria parcare.

[1] D.Patriche (coord) - Bazele comertului - Ed.Economica, Bucuresti,1999

ISBN 978-973-0-10611-4

- **Hypermarketul** - extensie a supermarketului, cu suprafaţa de vânzare mult mai mare, fapt ce permite lărgirea sortimentului de produse comercializate, în special pentru produsele nealimentare.
- **Drugstore** - magazine create iniţial pentru a vinde produse farmaceutice, dar care astăzi tind să comercializeze toate tipurile de produse: tutun, ziare, reviste, papetărie, jucării, discuri, parfumerie, îmbrăcăminte, toate într-o gamă sortimentală redusă.
- **Cargouri** - unităţi comerciale cu mari suprafeţe de vânzare, şi în principal sortimente de mărfuri nealimentare din categoria produselor de consum curent si de folosinţă îndelungată
- **Centrul comercial** - ansamblu constituit din magazine de comercializare cu amănuntul şi firme de prestări servicii, toate fiind concepute, realizate şi gestionate ca o entitate integrată.

1.5 Evaluarea stocurilor

Evaluarea stocurilor în contabilitatea curentă şi in situaţiile financiare anuale ale întreprinderii se face după normele generale de evaluare, elaborate în acord cu principiile contabile fundamentale si Standardele Internaţionale de Contabilitate.

În principiu, Standardele Internaţionale de Contabilitate reţin două momente pentru evaluarea elementelor din bilanţ: evaluarea iniţială şi evaluarea ulterioară recunoaşterii iniţiale.[1]

În cazul stocurilor, evaluarea iniţială, adică la intrarea în întreprindere, se face la cost, iar evaluarea ulterioară, adică la bilanţ se face la cea mai mică valoare dintre cost şi valoarea contabilă neta.

Întrucât bilanţul nu poate fi conceput fără inventariere, prin care se determină mărimea reala a elementelor existente la acea dată, implicit rezultă că trebuie luate în considerare încă două momente ale evaluării: la inventariere, care se sprijină pe valoarea actuală, denumită şi valoare de inventar (valoare realizabilă netă în cazul stocurilor) şi la ieşirea din gestiune, care se efectuează la valoarea de intrare (la cost în cazul stocurilor).

În contextul menţionat, prin Reglementările contabile aprobate prin OMFP 3055/2009, sunt precizate în mod expres, in cadrul regulilor de evaluare a elementelor din bilanţ, următoarele momente: intrare, ieşire, inventar, bilanţ.

1.5.1 Evaluarea la intrare

La intrarea în patrimoniu bunurile materiale se evaluează şi se înregistrează în contabilitate astfel:

a) materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, mărfurile, ambalajele şi alte bunuri procurate cu titlu oneros, la *costul de achiziţie*.

Costul de achiziţie cuprinde preţul de cumpărare, inclusiv taxele de import şi celelalte taxe de cumpărare, costuri de transport şi de manipulare şi alte costuri care pot fi direct atribuite direct achiziţiei de bunuri.

b) producţia în curs de execuţie, semifabricatele şi produsele finite, obiectele de inventar, ambalajele şi alte bunuri produse de către unitatea patrimonială, la *costul de producţie*.

Costul de producţie cuprinde costul de achiziţie al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producţie (transformare), precum şi

[1] Mihai Ristea (coord) – Contabilitatea financiară a întreprinderii – Ed. Universitară, Bucuresti 2005

ISBN 978-973-0-10611-4

cota cheltuielilor indirecte de producţie alocate în mod raţional, ca fiind legate de fabricarea bunurilor.

c) stocurile reprezentând aport la capital se evaluează la *valoarea de aport*.

Valoarea de aport se stabileşte în urma evaluării efectuate potrivit legii, în funcţie de preţul pieţei, starea şi amplasarea stocurilor.

d) stocurile obţinute cu titlu gratuit se evaluează la *valoarea de utilitate*, stabilită în funcţie de aceleaşi criterii ca valoarea de port.

1.5.2 Evaluarea la ieşire

Ieşirea stocurilor din gestiune se face prin vânzare, consum, minus de inventar, donaţii efectuate, pierderi din calamitaţi. Problema fundamentală care se pune pentru înregistrarea ieşirii stocurilor este cea a preţului utilizat. În acest sens IAS 2 grupează stocurile în funcţie de posibilitatea de identificare a lor în: stocuri identificabile şi stocuri fungibile şi delimitează următoarele metode de evaluare:

- pentru **stocurile identificabile:** metoda identificării specifice
- pentru **stocurile fungibile:**
  - **ca tratamente contabile de bază:**
    - metoda costului mediu ponderat (CMP)
    - metoda primul intrat-primul ieşit (FIFO)
  - **ca tratament contabil alternativ**
    - metoda ultimul intrat-primul ieşit (LIFO)
  - **alte tratamente (tehnici de măsurare a costurilor)**
    - metoda preţului prestabilit (cost standard)
    - metoda la preţ cu amănuntul

Metoda identificării specifice presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Aceasta înseamnă că fiecare articol sau categorie de stocuri se individualizează atât în momentul intrării în patrimoniu, cât şi al stocării şi ieşirii.

Metoda costului mediu ponderat (CMP) presupune calcularea după fiecare intrare sau la sfârşitul lunii a unui cost mediu, astfel încât avem un cost unic, în orice moment, pentru întregul stoc.

$$CMP = \frac{Valoarea\ stocului\ initial + Valoarea\ \text{int}\ rata}{Cantitatea\ stocului\ initial + Cantitatea\ \text{int}\ rată}$$

Metoda primul intrat-primul ieşit (FIFO) constă în evaluarea ieşirilor de stocuri în ordinea în care au intrat, la costul primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul lotului următor, în ordine cronologică.

Metoda ultimul intrat-primul ieşit (LIFO) reprezintă evaluarea ieşirilor de stocuri din gestiune la costul ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării succesive a fiecărui lot, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul lotului anterior, în ordine cronologică.

1.5.3 Evaluarea stocurilor la inventar

Cu ocazia inventarierii, evaluarea stocurilor se face la valoarea actuală (de inventar), denumită conform normei IAS 2 **valoare realizabilă netă.** Ea este reprezentată de preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi a costurilor necesare vânzării (cheltuieli de transport, comisioane privind vânzările, costul garanţiei acordate după vânzare).

ISBN 978-973-0-10611-4

Valoarea realizabilă netă se determină prin estimare în funcţie de o serie de factori:
- constatare, probe
- luarea în considerare a scopului sau destinaţiei pentru care sunt deţinute stocurile
- deprecierea stocurilor care au suferit deteriorări, care sunt uzate moral integral sau parţial
- utilizarea celor mai credibile dovezi în momentul în care are loc estimarea valorii care se aşteaptă a fi realizată.

Valoarea realizabilă netă poate fi mai mare, mai mică sau egală cu costul stocurilor.

1.5.4 Evaluarea stocurilor la bilanţ

Pentru a fi înscrise în situaţiile financiare, stocurile se evaluează la **valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă**.

Potrivit principiului prudenţei, atunci când costul stocurilor (valoarea contabilă) este mai mare decât valoarea realizabilă netă, costul stocurilor se diminuează până la nivelul valorii realizabile nete. Valoarea cu care se diminuează costul stocurilor este recunoscută ca o cheltuială pentru depreciere pentru care se constituie în contabilitate un provizion.

Pentru fiecare exerciţiu următor se efectuează o nouă evaluare a valorii realizabile nete. Dacă pentru stocurile pentru care s-au diminuat costurile în exerciţiul precedent prin depreciere, noile condiţii conduc la o valoare realizabilă netă mai mică decât cea precedentă, cu diferenţa în minus rezultată se diminuează în continuare costul stocurilor până la nivelul valorii realizabile nete revizuite.

Dacă acele condiţii care au condus la diminuarea costului stocurilor s-au modificat sau au încetat să mai existe, atunci valoarea cu care s-a reflectat diminuarea se stornează parţial sau total, fiind recunoscută ca o reducere sau anulare a cheltuielilor cu reducerea stocurilor în perioada în care are loc revizuirea. În ţara noastră, reducerea sau anularea valorii cu care s-a diminuat costul stocurilor se efectuează pe seama veniturilor din anularea provizioanelor pentru depreciere.

1.6 Conturi utilizate în comerţul cu amănuntul

Conţinutul şi funcţia contabilă a conturilor de stocuri se diferenţiază în raport de metoda inventarului permanent sau intermitent, folosită pentru evidenţa mişcării stocurilor. Astfel, în cazul folosirii metodei inventarului permanent, conturile de stocuri se debitează cu intrările de valori materiale şi se creditează cu ieşirile. În cazul utilizării metodei inventarului intermitent, conturile înregistrează numai stocurile de valori materiale. Astfel, la închiderea exerciţiului financiar, in debitul conturilor se înregistrează stocurile de la sfârşitul perioadei, determinate prin inventariere, iar la deschiderea exerciţiului în credit, stocurile de la începutul perioadei preluate în categoria cheltuielilor, pentru perioada următoare de gestiune. Rulajul intrărilor şi ieşirilor se înregistrează direct prin debitul, respectiv creditul conturilor de cheltuieli.[1]

Totuşi în comerţul cu amănuntul se foloseşte metoda inventarului permanent.

Din întregul sistem de conturi prevăzut de Ordinul ministrului economiei şi finanţelor nr. 2374/2007 privind modificarea şi completarea ordinului ministrului finanţelor publice nr.3055/2009, pentru reflectarea în contabilitate a tranzacţiilor specifice comerţului cu amănuntul, se utilizează cu precădere următoarele conturi:

302 „Materiale consumabile" – folosit pentru evidenţierea materialelor de întreţinere şi funcţionare a magazinului. Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa

[1] Mihai Ristea, Mirela Dima – Contabilitatea societăţilor comerciale – Ed. Universitară, Bucureşti 2002

ISBN 978-973-0-10611-4

existenței şi mişcării stocurilor de materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, semințe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile).

303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" - folosit pentru evidențierea mobilierului, ustensilelor şi utilajelor din magazin.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței, mişcării şi uzurii materialelor de natura obiectelor de inventar.

Contul 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" este un cont de activ.

371 "Mărfuri" – pentru evidența existenței şi mişcării stocurilor de mărfuri.

Contul 371 "Mărfuri" este un cont de activ.

378 "Diferențe de preț la mărfuri" - ține evidența adaosului comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor din unitățile comerciale.

Contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor.

381 "Ambalaje" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței şi mişcării stocurilor de ambalaje.

Contul 381 "Ambalaje" este un cont de activ.

397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor" - Cu ajutorul acestui cont se ține evidența constituirii, de regulă, la sfârşitul exercițiului financiar, a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor de mărfuri, precum şi a suplimentarii, diminuării sau anulării acestora, potrivit politicilor adoptate de entitate.

397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor" este cont de pasiv.

401 "Furnizori" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența datoriilor şi a decontărilor în relațiile cu furnizorii, alții decât entitățile afiliate şi entitățile legate prin interese de participare, pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate sau serviciile prestate.

Contul 401 "Furnizori" este un cont de pasiv.

403 "Efecte de plătit" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența obligațiilor de plătit pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.).

408 "Furnizori - facturi nesosite" - Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate şi prestările de servicii, pentru care nu s-au primit facturi.

Contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" este un cont de pasiv.

409 "Furnizori - debitori" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natură stocurilor sau pentru prestări de servicii şi executări de lucrări.

Contul 409 "Furnizori - debitori" este un cont de activ.

411 "Clienți" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența creanțelor şi decontărilor în relațiile cu clienții interni şi externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate şi servicii prestate, pe bază de facturi, cu excepția entităților afiliate şi a entităților legate prin interese de participare, inclusiv a clienților incerți, rău-platnici, dubioşi sau aflați în litigiu.

Contul 411 "Clienți" este un cont de activ.

413 "Efecte de primit de la clienți" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența creanțelor de încasat, pe bază de efecte comerciale.

Contul 413 "Efecte de primit" este un cont de activ.

418 "Clienți - facturi de întocmit" - cu ajutorul acestui cont se evidențiază livrările de bunuri, prestările de servicii sau executările de lucrări, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu s-au întocmit facturi.

Contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" este un cont de activ.

ISBN 978-973-0-10611-4

419 "Clienţi - creditori" - cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa clienţilor creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienţi.

Contul 419 "Clienţi - creditori" este un cont de pasiv.

4423 "Taxa pe valoarea adăugată de plată" - cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată de plătit la bugetul statului.

Contul 4423 "Taxa pe valoarea adăugată de plată" este un cont de pasiv.

4424 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" - cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului.

Contul 4424 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" este un cont de activ.

4426 "Taxa pe valoarea adăugată deductibila" - cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată deductibilă, potrivit legii.

Contul 4426 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă" este un cont de activ.

4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată" - cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată colectată, potrivit legii.

Contul 4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată" este un cont de pasiv.

4428 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă" - în acest cont se evidenţiază, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.

512 "Conturi curente la bănci" - cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa disponibilităţilor în lei şi valută aflate în conturi la bănci, a sumelor în curs de decontare, precum şi a mişcării acestora.

Contul 512 "Conturi curente la bănci" este un cont bifuncţional.

531 "Casa" - cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa numerarului aflat în casieria entităţii, precum şi a mişcării acestuia, că urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate.

Contul 531 "Casa" este un cont de activ.

607 "Cheltuieli privind mărfurile" - cu ajutorul acestui cont se tine evidenta cheltuielilor privind mărfurile.

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" - cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa veniturilor din vânzarea mărfurilor.

1.7 Metode de evidenţă analitică a stocurilor

În principiu contabilitatea analitică a stocurilor se organizează pe feluri (sortimente) de bunuri materiale stocate sau pe grupe de stocuri şi locuri de depozitare (gestiuni create). Excepţie face contabilitatea analitică a mărfurilor şi ambalajelor aflate în unităţile de desfacere cu amănuntul, care se ţine global -valoric pe gestiuni (magazine de desfacere). [1]

În cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică se poate organiza după una din metodele: **metoda cantitativ-valorică, metoda operativ-contabilă** şi **metoda global -valorică**.

Metoda cantitativ-valorică constă în organizarea la locul de depozitare a unei evidenţe cantitative pe feluri de bunuri stocate, iar în contabilitatea analitică a unei evidente cantitativ-valorice pe feluri de bunuri şi gestiuni. În cadrul ambelor evidenţe, înregistrarea se face pentru stocuri, intrări şi ieşiri.

Metoda operativ-contabilă (pe solduri) constă în organizarea la locul de depozitare a unei evidenţe cantitative pe feluri de bunuri stocate, iar în contabilitatea analitică a unei evidenţe valorice a mişcărilor (intrări -ieşiri) pe gestiuni, pe grupe sau

[1] Mihai Ristea, Mirela Dima – Contabilitatea societăţilor comnerciale, Ed. Universitară, Bucureşti 2002

ISBN 978-973-0-10611-4

subgrupe de bunuri, după caz. Totodată, se organizează şi o evidenţă cantitativ-valorică. numai pentru stocuri, pe feluri de bunuri stocate şi gestiuni. Această evidenţă se creează la sfârşitul lunii cu scopul de a verifica concordanţa dintre contabilitatea analitică şi evidenţa cantitativă ţinută la locul de depozitare. Soldul final al gestiunii, calculat pe baza evidenţelor cantitative de la depozite se determină prin ponderarea cantităţilor în stoc cu preţul de evaluare ales în funcţie de metoda de evaluare (identificării specifice, FIFO, LIFO).

Metoda global-valorică constă in ţinerea unei evidenţe valorice atât la nivelul gestiunii, cât şi în contabilitatea analitică. Periodic, se efectuează controlul asupra integrităţii bunurilor stocate. În acest scop se procedează la inventarierea stocurilor şi evaluarea lor; soldul final astfel calculat trebuie să fie egal cu cel stabilit în contabilitatea analitică.

1.8 Documente specifice comerţului cu amănuntul

"Orice operaţiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Ele angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, ori înregistrat în contabilitate." [1]

În afara funcţiei informaţionale a documentelor justificative ce constă în suportul material al înregistrării operaţiilor economice şi financiare în contabilitate, documentele justificative îndeplinesc şi o funcţie gestionară. Ele fac dovada înfăptuirii operaţiilor şi angajează răspunderi, drepturi şi obligaţii cu privire la existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale. [2]

Din multitudinea de documente prevăzute in Nomenclatorul privind modelele registrelor şi formularelor tipizate, comune pe economie pentru activitatea financiară şi contabilă, în comerţul cu amănuntul se folosesc cel mai mult următoarele: Avizul de însoţire a mărfii, Factura fiscală, Chitanţa, Nota de recepţie şi constatare de diferenţe, Bonul de consum, Fişa de magazie, Raportul de gestiune, Monetarul, Registrul de casă.

1.8.1 Avizul de însoţire a mărfii (cod 14-3-6A)

Se întocmeşte în trei exemplare de către unităţile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, datorită unor condiţii obiective si cu totul excepţionale, făcându-se menţiunea "Urmează factura". În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiaşi unităţi patrimoniale dispersate teritorial, avizul de însoţire a mărfii va purta menţiunea "Fără factură". Pe avizul de însoţire a mărfii, emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terţi sau pentru vânzare în regim de consignaţie, se face menţiunea "Pentru prelucrare la terţi" sau "Pentru vânzare în regim de consignaţie", după caz, etc.

Serveşte ca:

- document de însoţire a mărfii pe timpul transportului;
- document ce stă la baza întocmirii facturii;
- dispoziţie de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiaşi unităţi;

[1] Legea contabilităţii nr.82/1991 republicată

[2] Iacob Petru Pântea – Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ed. Intelcredo. Deva 2007

ISBN 978-973-0-10611-4

- document de primire în gestiunea cumpărătorului sau în gestiunea primitoare din cadrul aceleiaşi unităţi în cazul transferului.

Se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul desfacere, care semnează pentru întocmire.

Circulă:

La furnizor:

- la delegatul unităţii care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire (exemplarul 1);
- la compartimentul desfacere, pentru înregistrarea cantităţilor livrate în evidenţele acestuia şi pentru întocmirea facturii (exemplarele 2 si 3);
- la compartimentul financiar-contabil, ataşat la factură (exemplarul 3);

La cumpărător:

- la magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepţiei de către comisia de recepţie şi după consemnarea rezultatelor (exemplarul 1);
- la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităţilor aprovizionate în evidenta acestuia (exemplarul 1);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică şi analitica, ataşat la factură (exemplarul 1).

În cazul valorilor materiale prelucrate la terţi, pe exemplarul respectiv se face menţiunea "Din prelucrare la terţi".

Se arhivează:

La furnizor:

- la compartimentul desfacere (exemplarul 2);
- la compartimentul financiar-contabil, ataşat la exemplarul 3 al facturii (exemplarul 3);

La cumpărător:

- la compartimentul financiar-contabil, ataşat la exemplarul 1 al facturii (exemplarul 1).

În comerţul cu amănuntul, avizul de însoţire se întâlneşte la vânzarea cu întocmirea ulterioară a facturii, dacă încasarea nu se efectuează pe loc; la cumpărarea atât de mărfuri, cât şi de materiale consumabile, pentru care urmează a se primi factura.

1.8.2 Factura fiscală (cod 14-4-10/A)

Se întocmeşte manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor şi a mărfurilor, la executarea lucrărilor şi la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat pe baza dispoziţiei de livrare, a avizului de însoţire a mărfii sau a altor documente tipizate care atesta executarea lucrărilor si prestarea serviciilor si se semnează de compartimentul emitent.

Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării, datorită unor condiţii obiective si cu totul excepţionale, produsele si mărfurile livrate sunt însoţite, pe timpul transportului, de avizul de însoţire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul şi data avizului de însoţire a mărfii se înscriu în formularul de factură.

Serveşte ca:

- document pe baza căruia se întocmeşte instrumentul de decontare a produselor şi mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;
- document de însoţire a mărfii pe timpul transportului;
- document de încărcare în gestiunea primitorului;

ISBN 978-973-0-10611-4

- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului şi a cumpărătorului.

Circulă:

La furnizor:

- la compartimentul în care se efectuează operaţiunea de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (toate exemplarele); viza de control financiar preventiv se acordă numai pe exemplarul 3;
- la persoanele autorizate să dispună încasări în contul de la banca al unităţii (toate exemplarele);
- la compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidenţele operative şi pentru eventualele reclamaţii ale clienţilor (exemplarul 2 al facturii, la care se anexează dispoziţia de livrare);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 3);

La cumpărător:

- la compartimentul aprovizionare, pentru confirmarea operaţiunii, având ataşat exemplarul din avizul de însoţire a mărfii care a însoţit produsul sau marfa, daca este cazul, inclusiv nota de recepţie şi constatare de diferenţe, în cazul în care marfa nu a fost însoţita de factură pe timpul transportului (exemplarul 1);
- la compartimentul care efectuează operaţiunea de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (exemplarul 1, împreuna cu avizul de însoţire a mărfii, inclusiv nota de recepţie şi de constatare de diferenţe, după caz);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plăţii, precum şi pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1, împreuna cu avizul de însoţire a mărfii, inclusiv nota de recepţie şi de constatare de diferenţe, după caz).

Se arhivează:

La furnizor:

- la compartimentul desfacere (exemplarul 2);
- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 3);

La cumpărător:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).

În comerţul cu amănuntul, factura se întâlneşte la vânzarea de mărfuri, dacă încasarea nu se efectuează pe loc; la cumpărarea atât de mărfuri, cât şi de materiale consumabile, obiecte de inventar sau active corporale precum şi pentru utilităţile magazinului datorate furnizorilor.

1.8.3 Chitanţa (cod 14-4-1)

Se întocmeşte în doua exemplare, pentru fiecare sumă încasată, de către casierul unităţii şi se semnează de acesta pentru primirea sumei.

Serveşte ca:

- document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unităţii;
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă (cu respectarea Regulamentului operaţiunilor de casă) şi în contabilitate.

Circulă la depunător (exemplarul 1, cu ştampila unităţii). Exemplarul 2 rămâne în carnet, fiind folosit ca document de verificare a operaţiunilor efectuate în registrul de casă.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (exemplarul 2).

În comerţul cu amănuntul, chitanţa se întâlneşte la încasarea in numerar a contravalorii facturilor de marfă emise anterior, la încasarea pe loc a facturii de marfă,

ISBN 978-973-0-10611-4

daca vânzarea se face cu livrare la sediul clientului, la depunerea în caseria centrală a disponibilităţilor obţinute din vânzare de diferite raioane .

1.8.4 Nota de recepţie şi constatare de diferenţe (cod 14-3-1A si 14-3-1/aA)

Este documentul care se întocmeşte de către comisia de recepţie şi de către gestionar, în două exemplare, potrivit prevederilor legale, la locul de depozitare sau în unitatea cu amănuntul, după caz, pe măsura efectuării recepţiei. În situaţia în care la recepţie se constată diferenţe, Nota de recepţie şi constatare de diferenţe se întocmeşte în trei exemplare de către comisia de recepţie legal constituită. În cazul când bunurile materiale sosesc în tranşe, se întocmeşte câte un formular pentru fiecare tranşă, care se anexează apoi la factură sau la avizul de însoţire a mărfii.

Serveşte ca:

- document pentru recepţia bunurilor aprovizionate;
- document justificativ pentru încărcare în gestiune;
- act de probă în litigiile cu cărăuşii şi furnizorii, pentru diferenţele constatate la recepţie;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate

Se foloseşte ca document distinct de recepţie în cazul:

a) bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoţire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;

b) bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;

c) bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;

d) bunurilor materiale care sosesc neînsoţite de documente de livrare;

e) bunurilor materiale care prezintă diferenţe la recepţie;

f) mărfurilor intrate in gestiunile la care evidenţa se ţine la preţ de vânzare cu amănuntul sau en gros (cod 14-3-1/aA).

Circulă:

- la gestiune, pentru încărcarea în gestiune a bunurilor materiale recepţionate (toate exemplarele);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru întocmirea formelor privind lichidarea diferenţelor constatate (toate exemplarele), precum şi pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică şi analitică, ataşată la documentele de livrare (factura sau avizul de însoţire a mărfii);
- la unitatea furnizoare (exemplarul 2) şi la unitatea de transport (exemplarul 3), pentru comunicarea lipsurilor stabilite.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

În comerţul cu amănuntul, nota de recepţie se întâlneşte la cumpărarea atât de mărfuri, cât şi de materiale consumabile, obiecte de inventar. Pentru mărfuri se întocmeşte formularul cod 14-3-1/A, iar pentru restul stocurilor formularul cod 14-3-1A.

1.8.5 Bonul de consum (cod 14-3-4Aa) şi bonul de consum colectiv (cod 14-3-4/aA)

Se întocmeşte în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producţie şi a consumurilor normate, sau de alte compartimente ale unităţii, care solicită materiale pentru a fi consumate.

Serveşte ca:

ISBN 978-973-0-10611-4

- document de eliberare din magazie pentru consumul materialelor;
- document justificativ de scădere din gestiune;
- document justificativ de înregistrare în evidența magaziei şi în contabilitate.

Circulă:

- la persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare);
- la persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare;
- la magazia de materiale, pentru eliberarea cantităților prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar şi de primire de către delegatul care primeşte materialele (ambele exemplare);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică şi analitică (ambele exemplare).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

În comerțul cu amănuntul, bonul de consum se foloseşte pentru consumul materialelor consumabile şi pentru darea în consum a obiectelor de inventar.

1.8.6 Fişa de magazie (cod 14-3-8)

Se întocmeşte într-un exemplar, separat pentru fiecare fel de material şi se completează de către:

- compartimentul financiar-contabil la deschiderea fişei (datele din antet) şi la verificarea înregistrărilor (data şi semnătura de control), în coloana "Data şi semnătura de control" semnează şi organul de control financiar cu ocazia verificării gestiunii.
- gestionar sau persoana desemnată, care completează coloanele privitoare la intrări, ieşiri şi stoc.

Fişele de magazie se țin la fiecare loc de depozitare a valorilor materiale, pe feluri de materiale ordonate pe conturi, grupe, eventual subgrupe sau în ordine alfabetică.

Pentru valori materiale primite spre prelucrare de la terți sau în custodie se întocmesc fişe distincte care se țin separat de cele ale valorilor materiale proprii. În scopul ținerii corecte a evidenței la magazie, persoanele desemnate de la compartimentul financiar-contabil verifică inopinat, cel puțin o dată pe lună, modul cum se fac înregistrările în fişele de magazie. Înregistrările în fişele de magazie se fac document cu document. Stocul se poate stabili după fiecare operațiune înregistrată şi obligatoriu zilnic.

Nu circulă, fiind document de înregistrare.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

În comerțul cu amănuntul, fişa de magazie este folosită pentru evidența materialelor consumabile şi a obiectelor de inventar, necesare desfăşurării activității magazinului.

1.8.7 Raportul de gestiune

Evidența operativă a mărfurilor în cadrul unităților de desfacere cu amănuntul se ține cu ajutorul Raportului de gestiune, care poate fi zilnic sau periodic.

Raportul de gestiune zilnic se întocmeşte in două exemplare de către gestionar pentru fiecare gestiune în parte. După reportarea soldului din ziua precedentă, în coloana „Mărfuri" se înscriu în ordinea întocmirii lor, documentele de intrare din ziua respectivă. La sfârşitul zilei se stabileşte totalul intrărilor plus soldul, după care se înscriu datele privind vânzările şi alte ieşiri de mărfuri şi se totalizează. La sfârşitul

ISBN 978-973-0-10611-4

zilei se determină soldul scriptic de mărfuri. În raportul de gestiune se înscriu atât cumpărările şi vânzările de mărfuri la preţul de vânzare cu amănuntul, cât şi alte intrări sau ieşiri de mărfuri care au ca efect modificarea în plus sau în minus a soldului de mărfuri, cum ar fi: modificările de preţ, transferul între gestiuni, distrugerea mărfurilor degradate.

Documentele care stau la baza întocmirii Raportului de gestiune pot fi: Nota de recepţie şi constatare de diferenţe, Monetarul, Inventarul privind modificările de preţ, Procesul-verbal de scădere din gestiune, etc.

Exemplarul 2 al Raportului de gestiune rămâne în carnet, iar exemplarul 1 se trimite la compartimentul financiar-contabil, unde se verifică şi se confruntă cu datele din evidenţa analitică. Eventualele erori se comunică gestionarului pentru a le corecta şi a pune de acord soldul scriptic din evidenţa operativă cu cel din evidenţa contabilă.

Raportul de gestiune periodic cuprinde aceleaşi elemente ca si Raportul zilnic, cu deosebirea că înscrierea acestora în formular se face la anumite perioade de timp (15 zile), soldul stabilindu-se la sfârşitul fiecărei perioade. El se completează în 2 exemplare, documentele de intrare şi ieşire înscriindu-se în ordine cronologică, fără a se face o grupare a lor pe intrări şi ieşiri.

1.8.8 Monetarul

Se întocmeşte în 2 exemplare, cu ocazia predării la caseria centrală a numerarului din vânzare. Casierul semnează pe cele două exemplare ale monetarului, primul restituindu-i-l gestionarului, emite o chitanţă, pe care apoi o înregistrează în registrul de casă. Exemplarul 1 al monetarului constituie document justificativ pentru descărcarea gestiunii de mărfurile vândute. În condiţiile utilizării casei de marcat, Monetarul se întocmeşte pe baza raportului zilnic emis de aceasta.

1.8.9 Registrul de casă (cod 14-4-7A)

Se întocmeşte în două exemplare, zilnic, de casierul unităţii sau de altă persoană împuternicită, pe baza actelor justificative de încasări şi plăţi. La sfârşitul zilei, rândurile neutilizate din formularul cod 14-4-7A se barează.

Soldul de casă al zilei precedente se reportează, după caz, pe primul rând al registrului de casă pentru ziua în curs. Se înregistrează toate încasările, după care acestea se totalizează (inclusiv soldul de casă reportat al zilei precedente), apoi se înregistrează toate plăţile, iar totalul acestora se scade din sumele rezultate din însumarea încasărilor, pentru a stabili soldul de casă al zilei respective.

Se semnează de către casier pentru confirmarea înregistrării operaţiunilor efectuate şi de către persoana din compartimentul financiar-contabil desemnată pentru primirea exemplarului 2 şi a actelor justificative anexate.

Serveşte ca:

- document de înregistrare operativă a încasărilor şi plăţilor în numerar, efectuate prin casieria unităţii pe baza actelor justificative;
- document de stabilire, la sfârşitul fiecărei zile, a soldului de casă;
- document de înregistrare în contabilitate a operaţiunilor de casă.

1.9 Înregistrarea în contabilitate a principalelor operaţii economice din comerţul cu amănuntul

În funcţie de tipul de vânzare practicat, există trei modalităţi de evaluare:

- la cost de achiziţie (în cadrul depozitelor)
- la preţ de vânzare cu ridicata (în cadrul depozitelor)

ISBN 978-973-0-10611-4

- la preț de vânzare cu amănuntul (în magazine cu amănuntul)

1.9.1 Contabilitatea mărfurilor la cost de achiziție

Costul de achiziție = prețul din factura furnizorului + cheltuieli de transport-aprovizionare + taxe nerecuperabile.

Conturile specifice utilizate sunt: 371 Mărfuri, 607 Cheltuieli privind mărfurile, 707 Venituri din vânzarea mărfurilor, 4427 TVA colectata, 411 Clienți.

Exemplu

Un depozit are în stoc la începutul lunii (**01.06**) 1.000 kg marfă, la cost de achiziție de 5 lei/kg. În timpul lunii au loc următoarele operații:

- **10.06** - cumpărare cu factură de la furnizor 2.000 kg la cost de achiziție de 7 lei/kg + TVA 19%.

%	=	401 Furnizori	1.666
371 Mărfuri			14.000
4426 TVA deductibilă			2.660

- **15.06** – vânzare cu factură către clienți a 2.500 kg la preț de vânzare de 10 lei/kg + TVA 19%; se descarcă gestiunea pentru marfa vândută utilizând metoda LIFO.

Vânzarea

411 Clienți	=	%	29.750
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	25.000
		4427 TVA colectată	4.750

Descărcarea gestiunii

2.000 kg	x	7 lei =	14.000 lei (ultimul lot intrat)
500 kg	x	5 lei	2.500 lei (din lotul anterior)
		Total	16.500 lei

607 Cheltuieli privind mărfurile = 371 Mărfuri / 16.500

- **20.06** – cumpărare cu factură de la furnizor 4.000 kg la cost de achiziție de 8 lei/kg + TVA 19%.

%	=	401 Furnizori	38.080
371 Mărfuri			32.000
4426 TVA deductibilă			6.080

- **25.06** donație către terți 1.000 kg; se înregistrează TVA colectată aferentă donației

Donația

1.000 kg x 8 lei (costul ultimei intrări) = 8.000 lei

6582 Cheltuieli cu donații si subvenții acordate = 371 Mărfuri / 8.000

TVA aferentă donației

8.000 lei x 19% = 1.520 lei

635 Chelt.cu alte impozite, taxe si vărsăminte asimilate = 4427 TVA colectată / 1.520

- **28.06** – lipsă de inventar 200 kg, neimputabilă; se înregistrează TVA aferentă minusului

Minus de inventar

200 kg x 8 lei (costul ultimei intrări) = 1.600 lei

607 Cheltuieli privind mărfurile = 371 Mărfuri / 1.600

TVA aferentă minusului

635 Chelt.cu alte impozite, taxe si vărsăminte asimilate = 4427 TVA colectată / 304

ISBN 978-973-0-10611-4

1.9.2 Contabilitatea mărfurilor la preț de vânzare cu ridicata

Prețul cu ridicata = costul de achiziție + adaosul comercial.

Conturile specifice utilizate sunt: 371 Mărfuri, 378 Diferențe de preț la mărfuri (pentru adaosul comercial), 607 Cheltuieli privind mărfurile, 707 Venituri din vânzarea mărfurilor, 4427 TVA colectata, 411 Clienți.

Ieşirile din gestiune se înregistrează tot la preț de vânzare cu ridicata, calculând adaosul comercial aferent, la sfârşitul lunii, cu ajutorul **coeficientului de repartizare K.** K este un raport între adaosul comercial si valoarea stocului de mărfuri, arătând care este ponderea adaosului comercial în valoarea mărfurilor la preț cu ridicata. El se aplică asupra veniturilor obținute din vânzarea mărfurilor şi rezultă adaosul comercial aferent mărfii vândute (indică ce procent din venitul obținut reprezintă adaos comercial pentru depozitul respectiv).

$$K = \frac{Adaos\ comercial\ initial\ (SiC\ 378) + Adaos\ comercial\ aferent\ cumpararilor\ (RC 378)}{Valoarea\ stocului\ initial\ de\ marfa\ la\ pret\ cu\ ridicata (SiD\ 371) + Valoarea\ \text{int}\ rarilor\ de\ marfa\ (RD\ 371)} x 100$$

Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute = K x RC 707

Exemplu

1. Un depozit are în stoc la începutul lunii marfă, 1.000 kg evaluată la preț de vânzare cu ridicata 13 lei/kg, din care adaos comercial 3lei/kg

Valoare stoc inițial (la preț cu ridicata) = 1.000 kg x 13 lei/kg = 13.000 lei (SiD 371)

Adaos comercial aferent stocului inițial = 1.000 kg x 3 lei/kg = 3.000 lei (SiC 378)

Valoare stoc inițial la cost de achiziție = 1.000 kg x 10 lei/kg (preț cu ridicata – adaos)

2. În timpul lunii cumpăra cu factură de la furnizori 2.000 kg marfă la cost de achiziție de 10 lei/kg + TVA deductibilă, depozitul practicând un adaos comercial de 30%.

Se determină prețul de vânzare cu ridicata

- Cost de achiziție = 10 lei/kg
- Adaos comercial = 10 lei x 30% = 3 lei
- Preț de vânzare cu ridicata = 13 lei/kg

Aferent întregii cantități cumpărate vom avea:

- Valoarea la cost de achiziție = 2.000 kg x 10 lei/kg = 20.000 lei
- Valoare adaos comercial = 2.000 kg x 3 lei/kg = 6.000 lei
- Valoarea la preț de vânzare cu ridicata = 2.000 kg x 13 lei = 26.000 lei

Înregistrarea achiziției:

%	=	401 Furnizori	23.800
371 Mărfuri			20.000
4426 TVA deductibilă			3.800

Înregistrarea adaosului comercial aferent achiziției:

371 Mărfuri = 378 Diferențe de preț la mărfuri / 6.000

3. În timpul lunii, depozitul vinde cu factură către clienți 2.500 kg marfă la preț de vânzare cu ridicata de 13 lei/kg + TVA 19%.

411 Clienți	=	%	38.675
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	32.500
		4427 TVA colectată	6.175

4. La sfârşitul lunii, se descarcă gestiunea de marfa vândută

Se calculează coeficientul de repartizare K:

ISBN 978-973-0-10611-4

$$K = \frac{SiC\,378 + RC\,378}{SiD\,371 + RD\,371} x100 = \frac{3.000 + 6.000}{13.000 + 26.000}\ x100 = 23{,}076\%$$

Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute = K x RC 707 = 23,076 % x 32.500 lei = 7.500 lei

%	=	371 Mărfuri	32.500
378 Diferențe de preț la mărfuri			7.500
607 Cheltuieli privind mărfurile			25.000

1.9.3 Contabilitatea mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul

În acest caz, evaluarea se face obligatoriu la **preț de vânzare cu amănuntul.** Intrările în gestiune se înregistrează la preț de vânzare cu amănuntul, calculând adaosul comercial ca procent din costul de achiziție şi respectiv TVA neexigibilă:

Cota TVA x (cost de achiziție + adaos comercial)

Prețul cu amănuntul = costul de achiziție + adaosul comercial + TVA neexigibilă

Ieşirile din gestiune se înregistrează tot la preț de vânzare cu amănuntul, calculând adaosul comercial aferent, la sfârşitul lunii, cu ajutorul coeficientului de repartizare K.

$$K = \frac{SiC\,378 + RC\,378}{(SiD\,371 + RD\,371) - (SiC\,4428 + RC\,4428)} x100$$

Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute = K x RC 707

De asemenea, TVA neexigibilă aferentă vânzării, este identică cu TVA colectată înregistrată cu această ocazie. TVA neexigibilă este o TVA ”în aşteptare” aferentă mărfii pe stoc, care devine exigibilă (colectată), în momentul în care se vinde marfa.

Conturile specifice utilizate sunt: 371 Mărfuri, 378 Diferențe de preț la mărfuri (pentru adaosul comercial), 4428 TVA neexigibilă, 607 Cheltuieli privind mărfurile, 707 Venituri din vânzarea mărfurilor, 4427 TVA colectata, 411 Clienți, 5311 Casa în lei.

Exemplu

1. Un magazin are în stoc la începutul lunii marfă 1.000 kg evaluată la preț de vânzare cu amănuntul de 15,47 lei, din care TVA neexigibilă 2,47 lei şi adaos comercial 3 lei.

Valoare stoc inițial (la preț cu amănuntul) = 1.000 kg x 15,47 lei/kg
= 15.470 lei (SiD 371)

Adaos comercial aferent stocului inițial = 1.000 kg x 3 lei/kg = 3.000 lei (SiC 378)

TVA neexigibilă aferentă stocului inițial = 1.000 kg x 2,47 lei = 2.470 lei (SiC 4428)

Valoare stoc inițial la cost de achiziție = 1.000 kg x 10 lei/kg (preț cu amănuntul – adaos – TVA neexigibilă)

2. În timpul lunii se cumpără cu factură de la furnizor 2.000 kg marfă la cost de achiziție 10 lei/kg + TVA deductibilă 19%, magazinul practicând un adaos comercial de 30%.

Se determină prețul de vânzare cu amănuntul

- Cost de achiziție = 10 lei/kg
- Adaos comercial = 10 lei x 30% = 3 lei
- TVA neexigibilă = 19% x (10+3) = 2,47 lei
- Preț de vânzare cu amănuntul = 15,47 lei/kg

Aferent întregii cantități cumpărate vom avea:

ISBN 978-973-0-10611-4

- Valoarea la cost de achiziție = 2.000 kg x 10 lei/kg = 20.000 lei
- Valoare adaos comercial = 2.000 kg x 3 lei/kg = 6.000 lei
- TVA neexigibilă = 2.000 kg x 2,47 lei/kg = 4.940 lei
- Valoarea la preț de vânzare cu amănuntul = 2.000 kg x 15,47 lei = 30.940 lei

Înregistrarea achiziției:

%	=	401 Furnizori	23.800
371 Mărfuri			20.000
4426 TVA deductibilă			3.800

Încărcarea gestiunii cu adaosul comercial şi TVA neexigibilă:

371 Mărfuri	=	%	10.940
		378 Diferențe de preț la mărfuri	6.000
		4428 TVA neexigibilă	4.940

3. În timpul lunii, magazinul vinde direct cu numerar 2.500 kg marfă la preț de vânzare cu amănuntul de 15,47 lei (care include adaosul comercial şi TVA). Pentru determinarea TVA incluse se foloseşte

$$Cota\ de TVA\ recalculata = \frac{Cota\ de TVA}{100 + Cota\ de TVA} x100 = \frac{19}{100+19} x100 = 15{,}966\%$$

În cazul nostru vom avea:
Valoarea încasată prin casierie = 2.500 kg x 15,47 lei/kg = 38.675 lei
TVA colectată aferentă = 38.675 lei x 15,966% = 6.175 lei
Venituri din vânzarea mărfurilor = 38.675 lei – 6.175 lei = 32.500 lei
Înregistrarea vânzării:

5311 Casa în lei	=	%	38.675
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	32.500
		4427 TVA colectată	6.175

Se descarcă gestiunea pentru marfa vândută:
TVA neexigibilă este identică cu TVA colectată, respectiv 6.175 lei

$$K = \frac{SiC\,378 + RC378}{(SiD\,371 + RD\,371) - (SiC\,4428 + RC\,4428)} x100 = \frac{3.000 + 6.000}{(15.470 + 30.940) - (2.470 + 4.940)} = 23{,}076\%$$

Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute = K x RC 707 = 23,076% x 32.500 lei = 7.500 lei

%	=	371 Mărfuri	38.675
378 Diferențe de preț la mărfuri			7.500
607 Cheltuieli privind mărfurile			25.000
4428 TVA neexigibilă			6.175

1.9.4 Contabilitatea vânzării mărfurilor cu plata în rate

Vânzarea mărfurilor pe bază de contract cu plata în rate poate fi considerată ca o categorie specifică de comerț cu amănuntul, care, sub aspect contabil, prezintă anumite particularități comparativ cu celelalte vânzări de mărfuri en detail.

Particularitatea referitoare la venituri constă în aceea că valoarea ratelor prevăzute în contract se înregistrează la venituri impozabile la termenele când este prevăzută încasarea sau altfel spus la data exigibilității lor.

ISBN 978-973-0-10611-4

La rândul lor, cheltuielile aferente ratelor prezintă particularitatea că sunt deductibile fiscal la termenele stabilite prin contract, proporțional cu valoarea fiecărei rate față de valoarea totală a mărfurilor vândute.

În funcție de aceste particularități este necesar să se utilizeze următoarele conturi specifice: 472 Venituri înregistrate în avans, 471 Cheltuieli înregistrate în avans şi 4428 TVA neexigibilă.

Contul **472 Venituri înregistrate în avans** este de pasiv şi reflectă **în credit** valoarea ratelor şi a dobânzii datorate de cumpărător, prin debitul contului 411 Clienți. **În debit** oglindeşte ratele şi dobânda devenite scadente (exigibile), prin creditul conturilor 707 Venituri din vânzarea mărfurilor şi respectiv 766 Venituri din dobânzi, indiferent că au fost încasate sau termenul de decontare a fost depăşit. Acest cont poate prezenta **sold** creditor atunci când există rate şi dobândă neexigibile, cu termene de decontare în perioadele următoare de gestiune.

Contul **471 Cheltuieli înregistrate în avans** este de activ şi oglindeşte **în debit** valoarea ratelor la costul efectiv de achiziție, prin corespondența cu creditul contului 371 Mărfuri. **Se creditează** cu prilejul încasării ratelor sau la scadența acestora, prin debitul contului 607 Cheltuieli privind mărfurile. **Soldul** poate fi debitor şi corespunde costului de achiziție efectiv aferent ratelor neexigibile.

Contul **4428 TVA neexigibilă** este bifuncțional şi înregistrează **în credit** TVA aferentă ratelor, prin debitul contului 411 Clienți. **În debit** reflectă TVA aferentă ratelor devenite scadente, prin creditul contului 4427 TVA colectată. Are **sold** creditor ce corespunde TVA aferentă ratelor neexigibile.

Exemplu**:**

1. Se vând mărfuri cu plata în rate referitor la care, din factura fiscală şi contractul încheiat în acest scop, se cunosc următoarele elemente:

- prețul cu amănuntul, inclusiv TVA, aferent mărfurilor vândute ..... 6.100 lei
- avansul încasat în numerar (40%) ..... 2.440 lei
- valoarea ratelor ..... 3.660 lei
- TVA corespunzătoare avansului încasat ..... 390 lei
- TVA corespunzătoare ratelor ..... 584 lei
- dobânda datorată de cumpărător, cu scadență odată cu ultima rată 20.5 %....(20.5%*3660)..... 750 lei

Se înregistrează următoarele operații:

a. facturarea mărfurilor vândute şi a dobânzii datorate de cumpărător:

411 *Clienți*	=	% 707 *Venituri din vânzarea mărfurilor* 4427 *TVA colectată* 472 *Venituri înregistrate în avans* 4428 *TVA neexigibilă*	6.850 lei 2.050 lei 390 lei 3.826 lei 584 lei

b. încasarea avansului:

5311 *Casa în lei*	=	411 *Clienți*	2.440 lei

ISBN 978-973-0-10611-4

2. Scăderea din evidență a mărfurilor vândute, avându-se în vedere, în plus, elementele:

- cota de adaos comercial, stabilită pe bază de coeficient mediu (k)..... 10%
- prețul cu amănuntul, exclusiv TVA, aferent mărfurilor vândute ..(6.100*100/119)..... 5.126 lei
- adaosul comercial aferent mărfurilor vândute .....**..** 513 lei
- costul de achiziție aferent mărfurilor vândute ....4.613 lei
- costul de achiziție aferent avansului ..... 1.845 lei
- costul de achiziție aferent ratelor ..... ….2.768 lei

%	=	371	6.100 lei
607 *Cheltuieli privind mărfurile*		*Mărfuri*	1.845 lei
471 *Cheltuieli înregistrate în avans*			2.768 lei
378 *Diferențe de preț la mărfuri,*			513 lei
4428 *TVA neexigibilă (6100*19/119)*			974 lei

3. Încasarea ratelor şi a dobânzii:

5311 *Casa în lei*	=	411 *Clienți*	4.410 lei

4. Reflectarea în contabilitate a veniturilor impozabile, corespunzătoare ratelor încasate sau devenite scadente şi a dobânzii aferente:

472 *Venituri înregistrate în avans*	=	% 707 *Venituri din vânzarea mărfurilor* 766 *Venituri din dobânzi*	3.826 lei 3.076 lei 750 lei

5. Oglindirea în contabilitate a TVA colectate aferentă ratelor încasate sau devenite scadente:

4428 *TVA neexigibilă*	=	4427 *TVA colectată*	584 lei

6. Includerea în cheltuielile deductibile fiscal a costului de achiziție efectiv aferent ratelor încasate sau devenite scadente (exigibile):

607 *Cheltuieli privind mărfurile*	=	471 *Cheltuieli înregistrate în avans*	2.768 lei

1.9.5 Contabilitatea achizițiilor de mărfuri cu reduceri comerciale şi financiare

Reducerile primite în cazul cumpărărilor de stocuri pot avea caracter comercial şi caracter financiar.

Reducerile comerciale îmbracă forma de *rabaturi, remize* şi *risturne*. ***Rabaturile*** se primesc pentru defecte de calitate şi se practică asupra prețului de vânzare, ***remizele*** se acordă asupra prețului pentru vânzări superioare volumului convenit sau

ISBN 978-973-0-10611-4

poziția de transport preferențială a cumpărătorului, iar ***risturnele*** sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului de operații efectuate cu același terț în decursul unei perioade determinate.

Reducerile financiare sunt sub formă de *sconturi de decontare* pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate. Din punct de vedere metodologic, reducerile se determină în ***cascadă***.

***Exemplu**, se presupune următorul detaliu de factură:*

• Mărfuri	*1 000 lei*
• Rabat (5 % × 1 000 lei)	*50 lei*
	950 lei
•Remiza (10 % × 950 lei)	*95 lei*
NETA COMERCIALĂ	***855 lei***
• Scont de decontare (2 % × 855 lei)	*17, 10 lei*
NETA FINANCIARĂ	***837, 90 lei***
• TVA (19 % × 837, 90 lei)	*159, 20 lei*
NETA DE PLATĂ	***997, 10 lei***

Reducerile comerciale nu se înregistrează în cazul în care sunt consemnate în factura inițială; la conturile de stocuri se evidențiază mărimea netă comercială. În schimb, sconturile primite se contabilizează la primire sau decontarea facturii.

În cazul concret privind factura de mai sus, formulele sunt:

***a)** înregistrarea sconturilor acordate pe bază de factură la livrarea bunurilor:*

855 lei	***371***	=	***401***	*997, 10 lei*
	Mărfuri		*Furnizori*	
159, 20 lei	***4426***		***767***	*17, 10 lei*
TVA - deductibilă			*Venituri din sconturi obținute*	

Sau:

855 lei	***371***	=	***401***	*1 014, 20 lei*
	Mărfuri		*Furnizori*	
159, 20 lei	***4426***			
TVA - deductibilă				

şi:

17, 10 lei	***401***	=	***767***	*17, 10 lei*
	Furnizori		*Venituri din sconturi obținute*	

***b)** decontarea facturii:*

997, 10 lei	***401***	=	***512***	*997, 10 lei*
	Furnizori		*Conturi curente la bănci*	

Reducerile comerciale se contabilizează numai în cazul când se acordă după întocmirea facturii de aprovizionare, fiind înscrise în facturi distincte de reduceri. Pe baza acestor facturi **se debitează** contul **401 "Furnizori"** şi **se creditează** contul de stocuri.

Reluând exemplul de mai sus se presupune următoarea situație:

Factura inițială

• Mărfuri 1 000 lei

• Scont de decontare (2 % × 1 000 lei) 20 lei

NETA FINANCIARĂ 980 lei

• TVA (19 % × 980 lei) 186, 20 lei

NETA DE PLATĂ 1 166, 20 lei

Factura ulterioară (de stornare)

• Mărfuri 1 000 lei

• Rabat 5 % (1 000 × 5 %) ***50 lei***

ISBN 978-973-0-10611-4

• Remiza 10 % (950 × 10 %) ***95 lei***
• Reducere comercială primită (50 lei + 95 lei) 145 lei
• Scont decontare aferent (2 % × 145 lei) 2, 90 lei
NETA FINANCIARĂ 142, 10 lei
•TVA (19 % × 142, 10 lei) 27 lei
NETA DE REDUS 169,10 lei

În cazul în care scontul de decontare se contabilizează la achitarea facturii, factura inițială se înregistrează astfel:

a) *primirea facturii:*

1 000 lei	***371***	=	***401***	*1 186, 20 lei*
	Mărfuri		*Furnizori*	
186, 20 lei	***4426***			
	TVA - deductibilă			

b) *decontarea facturii:*

1 186, 20 lei	***401***	=	***512***	*1 166, 20 lei*
	Furnizori		*Conturi curente la bănci*	
			767	*20 lei*
			Venituri din sconturi obținute	

Factura ulterioară privind reducerile comerciale se înregistrează prin relațiile:

a) *primirea facturii de reducere:*

172 lei	***401***	=	***371***	*145 lei*
	Furnizori		*Mărfuri*	
			4426	*27 lei*
			TVA - deductibilă	

b) *decontarea facturii:*

169,10 lei	***512***	=	***401***	*172 lei*
Conturi curente la bănci			*Furnizori*	
2,90 lei	***767***			
Venituri din sconturi obținute				

Pentru a simplifica operațiile de înregistrare a reducerilor comerciale există şi opinia folosirii contului **658 "Alte cheltuieli din exploatare"** în locul contului de stocuri. Este o soluție discutabilă în condițiile în care prin contabilitatea financiară se realizează atât structura financiară cât şi cea gestionară. Se pierde în plan valoric controlul gestionar asupra stocurilor. De asemenea, utilizarea contului **658 "Alte cheltuieli de exploatare"** elimină reducerile comerciale primite din sfera cheltuielilor cu materiile prime, materialele şi mărfurile, plasându-le în afara relațiilor de calcul a valorii adăugate.

În cazul folosirii metodei inventarului intermitent, reducerile comerciale primite ar trebui să se înregistreze în debitul conturilor de cheltuieli în funcție de natura lor. Totuşi, normalizatorii contabili din România recomandă soluția utilizării contului **658 "Alte cheltuieli de exploatare"**.

1.9.6 Contabilitatea importului de mărfuri

Importul este o operațiune comercială de cumpărare din străinătate a unor bunuri materiale şi/sau servicii contra unei cantități de monedă convenită, implicând trecerea de către acestea a frontierei vamale a importatorului. Importul poate fi: direct sau indirect; de bunuri materiale şi/sau de servicii; propriu-zis sau de completare; temporar sau permanent; cu plata imediată sau cu plata amânată, etc.

Caracteristic importului este că evaluarea mărfurilor şi decontarea lor se face în valută.

ISBN 978-973-0-10611-4

În afara conturilor specifice comerţului se mai utilizează: 665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar şi 765 Venituri din diferenţe de curs valutar pentru a evidenţia influenta favorabilă sau nefavorabilă a fluctuaţiei cursului valutar.

Exemplu

O societate plătitoare de TVA importă mărfuri în valoare de 1.000 euro (1 euro = 3,6 lei). Taxa vamală este de 10%. Taxa vamală se plăteşte prin virament in lei, iar mărfurile se achită prin bancă la cursul de 3,7 lei.

a) achiziţia mărfurilor
371 Mărfuri = 401 Furnizori / 3.600

b) înregistrarea taxei vamale – 10% x 3.600 lei = 360 lei
371 Mărfuri = 446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate / 360

c) se înregistrează TVA, aplicând regimul de taxare inversă:
TVA = (preţ de cumpărare + taxa vamală) x 19% = (3.600 + 360) x 19% = 752
4426 TVA deductibilă = 4427 TVA colectată / 752

d) plata taxei vamale
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate = 5121 Conturi la bănci in lei / 360

e) plata mărfurilor
valoarea de achiziţie a mărfurilor = 3.600 lei
valoarea mărfurilor la plată = 3.700 lei
diferenţă nefavorabilă de curs valutar = 100 lei (665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar)

%	=	5124 Conturi la bănci in valută	3.700
401 Furnizori			3.600
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			100

1.9.7 Contabilitatea exportului de mărfuri

Exportul este o operaţiune comercială de vânzare a unor bunuri materiale şi/sau servicii către persoane fizice sau juridice dintr-o altă ţară în schimbul unei sume dintr-o valută convenită. Cuprinde exportul de mărfuri (bunuri corporale, stabile) şi exportul invizibil (de servicii). Exportul poate fi şi de capital, reprezentând investiţii directe şi plasarea de titluri de valoare în alte ţări.

Exemplu

O unitate achiziţionează mărfuri în valoare de 1.500 lei + TVA 19%, pe care ulterior le exportă la preţul de 1.000 euro (1 euro = 3,6 lei). La acelaşi curs se achită în numerar asigurarea pe parcurs extern 40 euro şi transportul pe parcurs extern 60 euro. Factura de vânzare se încasează prin bancă la cursul de 3,7 lei. Se recuperează de la buget TVA.

a) achiziţia mărfurilor din producţia internă

%	=	401 Furnizori	1.785
371 Mărfuri			1.500
4426 TVA deductibilă			285

ISBN 978-973-0-10611-4

b) plata mărfurilor din cont
401 Furnizori = 5121 Conturi la bănci in valută / 1.785

c) plata asigurării – 40 euro x 3,6 lei = 144 lei
613 Cheltuieli cu primele de asigurare = 5314 Casa în valută / 144

d) plata transportului – 60 euro x 3,6 lei = 216 lei
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal = 5314 Casa în valută / 216

e) vânzarea mărfurilor la export – 1.000 euro x 3,6 lei = 3.600 lei
411 Clienţi = 707 Venituri din vânzarea mărfurilor / 3.600

f) descărcarea gestiunii
607 Cheltuieli privind mărfurile = 371 Mărfuri / 1.500

g) încasarea facturii de vânzare
valoarea creanţei la încasare = 1.000 euro x 3,7 lei = 3.700 lei
valoarea creanţei la facturare = 1.000 euro x 3,6 lei = 3.600 lei
diferenţă favorabilă de curs valutar = 100 lei (765 Venituri din diferenţe de curs valutar)

5124 Conturi la bănci in valută	=	%	3.700
		411 Clienţi	3.600
		765 Venituri din diferenţe de curs valutar	100

h) regularizare TVA
4424 TVA de recuperat = 4426 TVA deductibilă / 285

i) recuperarea TVA
5121 Conturi la bănci in lei = 4424 TVA de recuperat / 285

1.9.8 Contabilitatea mărfurilor în consignaţie

Comerţul în consignaţie are ca scop preluarea de la persoane fizice şi juridice a unor mărfuri în vederea vânzării. Contractul de consignaţie este o înţelegere între 2 părţi: **consignantul**, care încredinţează mărfurile celeilalte părţi numite **consignatar** pentru a le vinde.

Pentru persoane fizice se întocmeşte *"Bonul de primire în consignaţie"*. Mărfurile primite sunt înregistrate în *"Borderoul de obiecte primite în consignaţie"* şi *"Nota de recepţie şi constatare de diferenţe"*. Consignatarul întocmeşte la vânzare *"Borderoul de ieşire a mărfurilor din consignaţie"* precum şi *"Borderoul de programare la plată a deponenţilor"*. Sumele rezultate din vânzarea mărfurilor se prescriu dacă nu sunt ridicate de către deponenţi în termen de 3 ani.

Înregistrările în contabilitatea consignaţiei diferă în funcţie de situaţia juridică a deponentului:

- în cazul în care deponentul este o persoană juridică, acesta trimite bunurile pe bază de *aviz de însoţire a mărfii* pe care va menţiona "*pentru vânzare în regim consignaţie"*. La vânzare, consignaţia are obligaţia de a cere deponentului să-i trimită *factura* până la sfârşitul lunii
- daca deponentul este o persoană fizică sau juridică neplătitoare de TVA, consignaţia calculează TVA numai pentru comisionul ce-i revine.

ISBN 978-973-0-10611-4

Beneficiarii veniturilor obținute din valorificarea bunurilor în regim de consignație datorează un impozit de 10% din venitul brut încasat, cu excepția bunurilor provenite din patrimoniul personal al deponentului. Impozitul se calculează, se reține şi se virează de către consignație, până la data de 25, inclusiv, ale lunii următoare celei în care se face plata venitului. [1]

Exemplul 1
O persoană fizică de pune pentru a fi vândute în consignație mărfuri din patrimoniul personal în valoare de 1.000 lei. Comisionul practicat este de 10%. După vânzare se achită deponentului contravaloarea mărfurilor.

a) primirea mărfurilor în consignație înregistrate la prețul deponentului
Debit 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie = 1.000 lei

b) vânzarea în numerar a mărfurilor primite în consignație

5311 Casa în lei	=	%	1.119
		462 Creditori diverşi	1.000
		708 Venituri din activități diverse (1.000 x 10%)	100
		4427 TVA colectată (100 x 19%)	19

c) achitarea în numerar a mărfurilor vândute

462 Creditori diverşi	=	5311 Casa în lei	1.000

d) scoaterea din evidența extrabilanțieră a mărfurilor vândute
Credit 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie = 1.000 lei

Notă: Dacă bunurile depuse în consignație nu au aparținut patrimoniului personal al deponentului, se reține 10% din venitul brut.

e) reținerea impozitului

462 Creditori diverşi	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	100

f) achitarea în numerar a mărfurilor vândute, mai puțin impozitul reținut

462 Creditori diverşi	=	5311 Casa în lei	900

g) achitarea prin virament bancar a impozitului reținut

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci in lei	100

Exemplul 2
Un angrosist trimite un lot de mărfuri în valoare de 1.000 lei evaluate la cost de achiziție pentru a fi vândute în consignație la valoarea de vânzare de 1.200 lei plus TVA. Comisionul practicat de către consignație este de 20%. După vânzarea în numerar a mărfurilor, angrosistul emite factura, care se încasează de la consignație prin bancă.

I. În contabilitatea deponentului (angrosistului)

a) depunerea mărfurilor în consignație

[1] Codul Fiscal actualizat, art.52

ISBN 978-973-0-10611-4

357 Mărfuri aflate la terți = 371 Mărfuri 1.000

b) emiterea facturii după ce consignația a vândut mărfurile

411 Clienți	=	%	1.428
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	1.200
		4427 TVA colectată	228

c) descărcarea gestiunii de mărfurile vândute

607 Cheltuieli privind mărfurile = 357 Mărfuri aflate la terți 1.000

d) încasarea facturii privind mărfurile vândute prin consignație

5121 Conturi la bănci in lei = 411 Clienți 1.428

II. În contabilitatea consignației

a) primirea mărfurilor în consignație înregistrate la prețul deponentului

Debit 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie = 1.200 lei

b) vânzarea mărfurilor - la venituri se include: prețul deponentului + comisionul

5311 Casa în lei	=	%	1.714
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor (1.200 x 1,20)	1.440
		4427 TVA colectată (1.440 x 19%)	274

c) încărcarea gestiunii cu mărfurile vândute

371 Mărfuri	=	%	1.714
		401 Furnizori	1.200
		378 Diferențe de preț la mărfuri (1.200 x 20%)	240
		4428 TVA neexigibilă (1.440 x 19%)	274

4426 TVA deductibilă = 401 Furnizori 228

d) descărcarea gestiunii de mărfurile vândute

371 Mărfuri	=	371 Mărfuri	1.714
607 Cheltuieli privind mărfurile			1.200
378 Diferențe de preț la mărfuri (1.200 x 20%)			240
4428 TVA neexigibilă (1.440 x 19%)			274

e) scoaterea din evidența extrabilanțieră a mărfurilor vândute

Credit 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie = 1.200 lei

f) achitarea în numerar a mărfurilor vândute

401 Furnizori = 5121 Conturi la bănci in lei 1.428

ISBN 978-973-0-10611-4

1.10 Concluzii privind contabilitatea stocurilor

Obiectivele contabilității stocurilor şi a producției în curs de execuție sunt, în principal legate de realizarea funcțiilor comerciale ale întreprinderii.

Principalele obiective ce revin contabilității în acest domeniu sunt:

- Urmărirea şi controlul realizării programului de aprovizionare. Prin organizarea evidenței pe grupe şi feluri de stocuri, precum şi a cheltuielilor de transport-aprovizionare pe feluri de cheltuieli, comparate permanent cu prevederile programelor, se asigura informații utile cu privire la stadiul aprovizionării.
- Asigurarea integrității patrimoniale a stocurilor la locurile de depozitare şi urmărirea permanentă a mişcării lor. Se asigură prin organizarea contabilității mijloacelor circulante materiale pe gestiuni, şi în cadrul acestora pe feluri de stocuri, cantitativ şi valoric, înregistrarea exactă şi la timp a cuantumului mişcărilor şi a diferențelor constatate la inventariere, sesizarea existenței stocurilor fără utilitate sau cu mişcare lentă, pentru luarea măsurilor necesare lichidării lor.
- Urmărirea utilizării raționale a mijloacelor materiale aprovizionate impune un asemenea mod de organizare care să permită respectarea normelor de consum specific la eliberarea lor din depozit, evidența economiilor sau a materialelor neutilizate, precum şi a materialelor recuperabile rezultate din prelucrarea în secțiile de fabricație.
- Asigurarea delimitării cheltuielilor de transport-aprovizionare față de valoarea materialelor aprovizionate impune organizarea contabilității astfel încât acestea să poată furniza informații cu privire la nivelul şi structura cheltuielilor de transport-aprovizionare.
- Înregistrarea şi controlul valorificării stocurilor de mărfuri şi a celorlalte categorii de stocuri destinate a fi livrate terților.
- Evidența şi urmărirea stocurilor de produse în procesul obținerii şi livrării la prețuri competitive.
- Evaluarea realistă a stocurilor şi determinarea influențelor asupra patrimoniului şi rezultatelor, prin aplicarea corectă a regulilor de evaluare.
- Promovarea principiului prudenței şi principiului continuității activității la evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor.

Realizarea acestor obiective este condiționată de studierea şi luarea în considerare a factorilor specifici care influențează organizarea contabilității activelor circulante materiale printre care:

- mărimea întreprinderii, ca factor care determină alegerea metodei de contabilitate sintetică a stocurilor, fie metoda inventarului permanent, fie metoda inventarului intermitent.
- structura organizatorică şi funcțională a gestiunilor de stocuri, determină circuitul documentelor primare şi evidența analitică pe gestiuni. Modul de organizare a activității de aprovizionare şi livrare, depozitare şi mişcare a stocurilor de materiale constituie premise de bază ale contabilității, întrucât operațiile specifice lor generează o mare diversitate de documente primare de a căror corectă întocmire şi completare depinde gradul de exactitate a informațiilor furnizate.
- caracteristicile tehnico-productive ale activelor circulante materiale, în funcție de care se face clasificarea acestora; se stabilesc principalele categorii şi conturile sintetice corespunzătoare lor; se elaborează nomenclatorul stocurilor şi pe această bază se organizează evidenta operativă şi contabilitatea analitică.
- decalajul ce poate apărea, uneori, în vânzarea şi livrarea stocurilor.

ISBN 978-973-0-10611-4

- sursele de proveniență a activelor circulante materiale aprovizionate (furnizori, din producție proprie, din prelucrare la terți) influențează, în principal, conturile sintetice utilizate şi prețurile de evaluare.
- modul de evaluare a activelor circulante materiale influențează, în special, modul de înregistrare a acestora în contabilitatea sintetică, dar şi alegerea metodelor de determinare a prețurilor de ieşire la stocurile fungibile.
- sistemul de indicatori privind gestiunea de valori materiale influențează organizarea contabilității stocurilor în vederea calculării mărimii cantitative şi valorice a intrărilor, ieşirilor şi stocurilor, precum şi a cheltuielilor efective de transport aprovizionare, în funcție de care se aleg metodele de contabilitate analitica a stocurilor.

De asemenea la organizarea contabilității activelor circulante materiale trebuie considerați şi alți factori, ca: documentele însoțitoare la intrarea stocurilor; amplasarea depozitelor; separarea mijloacelor circulante proprii de cele ce aparțin terților; fazele procesului de aprovizionare, precum şi mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de evidență şi calcul.

ISBN 978-973-0-10611-4

Cap.2 Tratamente contabile privind stocurile – IAS 2

2.1 Baza conceptuală a IAS 2

În categoria activelor circulante ale unei întreprinderi, o pondere însemnată o deţin *stocurile de valori materiale*. **Stocurile** sunt active care se pot regăsi fie sub forma *materiilor prime, a materialelor şi altor consumabile* care urmează să fie folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii; fie *în curs de producţie* sau *ca produse finite,* în vederea vânzării; fie sunt cumpărate şi deţinute cu scopul revânzării (de ex: *mărfurile* sau *terenurile şi alte proprietăţi imobiliare deţinute cu scopul de a fi revândute*). De asemenea, sunt incluse în categoria stocurilor *costurile serviciilor prestate de un furnizor pentru care acesta nu a recunoscut încă venitul final* („serviciile în curs de execuţie"). Observăm că *scopul sau destinaţia* activelor determină încadrarea lor în aceste categorii şi mai puţin, *natura lor.*

Standardul de contabilitate **IAS 2 „Stocuri"** are ca ***obiective*** să descrie *tratamentul contabil al stocurilor* şi să furnizeze *indicaţii practice referitoare la procedeele de determinare a costului, la recunoaşterea ulterioară a acestora ca o cheltuială*, *precum şi la diminuarea valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă.* În ceea ce priveşte aria de aplicabilitate, IAS 2 tratează toate stocurile de active deţinute pe termen scurt, cu excepţia stocurilor de produse agricole, forestiere sau a altor stocuri de această natură tratate de IAS 41 şi a producţiei şi serviciilor în curs de execuţie din cadrul contractelor de construcţii (IAS 11).

Există şi alte Standarde, care fac referire la stocuri:

- **IAS 20** "Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală", pentru stocurile subvenţionate sau care fac obiectul unor contracte de asistenţă guvernamentală;
- **IAS 18** "Venituri", pentru vânzarea stocurilor;
- **IAS 19** "Beneficiile angajaţilor", pentru stocurile care se constituie ca beneficii ale angajaţilor;
- **IAS 8** „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori", pentru corecţia erorilor referitoare la stocuri sau modificările de politici referitoare la stocuri şi implicaţiile asupra situaţiilor financiare;
- **IAS 12** "Contabilitatea impozitului pe profit", pentru impactul politicilor legate de stocuri asupra impozitului pe profit;
- **IAS 14** "Raportarea pe segmente", pentru necesitatea raportării stocurilor pe segmente de activitate şi zone geografice;
- **IAS 23** "Costurile îndatorării", pentru situaţiile de capitalizare a dobânzilor în costul stocurilor;
- **IAS 21** „Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar", pentru impactul diferenţelor de curs aferente stocurilor în valută sau stocuri aparţinând unei entităţi externe sau operaţiuni în străinătate;
- **IAS 29** „Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste", pentru retratarea la inflaţie a stocurilor;

2.2 Evaluarea stocurilor şi înregistrarea în contabilitate

IAS 2 prevede că stocurile trebuie *evaluate* la minimul dintre ***cost*** (valoarea de intrare) şi ***valoarea realizabilă netă*** (VRN).

Costul stocurilor cuprinde toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, inclusiv costurile suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în final.

ISBN 978-973-0-10611-4

Valoarea realizabilă netă **(VRN)** este preţul de vânzare estimat, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi a costurilor necesare vânzării. Aceste estimări se bazează pe cele mai credibile dovezi în momentul în care are loc estimarea. În plus, la momentul estimării se ia în considerare şi scopul pentru care stocurile sunt deţinute (vânzare, producţie). Orice diminuare a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă trebuie recunoscută drept cheltuială în perioada în care aceasta are loc.

Valoarea justă **(VJ)** (engleză: *fair value*) este suma la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie, de bunăvoie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv. Este valoarea care depinde mai mult de piaţă şi mai puţin de condiţiile din întreprindere.

Dacă analizăm cele două valori, valoarea realizabilă netă şi valoarea justă, constatăm că VRN este o *valoare specifică entităţii*, în timp ce valoarea justă este *o valoare de piaţă*. Adică, altfel spus, VRN se referă la suma netă pe care o entitate se aşteaptă să o realizeze din vânzarea stocurilor pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, iar VJ reflectă suma pentru care acelaşi stoc ar putea fi schimbat pe piaţă între cumpărători şi vânzători interesaţi şi în cunoştinţă de cauză. Aşadar, nu este obligatoriu ca cele două valori să fie egale.

În general, r**ecunoaşterea** în contabilitate a unui Activ sau a unei Datorii presupune respectarea a două ***condiţii***: *este posibil ca activul să genereze intrări de beneficii economice în întreprindere, iar datoria să determine ieşirea acestora*, iar *costul activului sau a datoriei să poată fi determinat cât mai corect*.

În ceea ce priveşte stocurile de valori materiale, pentru ca ***prima condiţie*** să fie îndeplinită, acestea trebuie *să conducă la obţinerea unor câştiguri sub orice formă pentru întreprindere*, fie prin vânzare, fie prin contribuţia la obţinerea altor bunuri sau servicii ce vor fi vândute etc. De exemplu, *produsele reziduale* se înregistrează în contabilitate doar atunci când pot fi valorificate, adică atunci când pot fi vândute şi valoarea cu care se înregistrează este stabilită plecând tocmai de la preţul de valorificare probabil. Un alt exemplu vizează *utilităţile* (energie, gaze naturale, apă etc.). Acestea nu produc avantaje economice viitoare şi, ca atare, nu sunt recunoscute ca elemente de stoc în bilanţ, ci sunt evidenţiate ca şi cheltuieli în contul de profit şi pierdere.

O problemă fundamentală în contabilizarea stocurilor o constituie ***determinarea costului*** care urmează să fie recunoscut drept activ până când veniturile aferente sunt recunoscute. Regulile de respectat la *evaluarea elementelor din bilanţ*, în general, şi **a stocurilor**, în special, vizează cele patru momente obligatorii: ***intrarea în patrimoniu, cu ocazia inventarierii, la închiderea exerciţiului şi ieşirea din patrimoniu***.

a). La data intrării în patrimoniu bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită **valoare contabilă**, care poate fi: valoarea de achiziţie sau *costul de achiziţie*, pentru bunurile procurate cu titlu oneros; *costul de producţie*, pentru bunurile produse în unitatea patrimonială; *valoarea justă*, pentru bunurile primite cu titlu gratuit şi pentru cele care fac obiectul schimbului; *valoarea de aport*, pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social.

Costul de achiziţie al unui element de natura stocurilor cuprinde preţul de cumpărare, taxele nerecuperabile (de ex., taxe aferente importului, cum sunt: taxele vamale, comisioanele vamale, accizele; T.V.A. la unităţile neplătitoare, înscris în facturile primite, fiind o cheltuială nerecuperabilă, se include în costul de achiziţie al bunului, altfel, T.V.A. deductibilă poate fi recuperată de la autorităţile fiscale şi nu se include în costul bunului cumpărat), cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte

ISBN 978-973-0-10611-4

cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv. *Nu se includ* în costul de achiziție reducerile comerciale.

Exemplu general privind determinarea costului de achiziție a stocurilor

O firmă cumpără mărfuri în următoarele condiții:

- prețul negociat cu furnizorul = 7 lei;
- transportul facturat de o societate de transport = 1 leu;
- asigurarea mărfurilor pe timpul transportului = 0,2 lei;
- cheltuielile cu recepționarea şi depozitarea = 0,1 lei.

Care este costul mărfurilor achiziționate?

Răspuns: 8,3 lei.

Exemplu privind determinarea costului de achiziție a stocurilor importate

O firmă importă materii prime, în următoarele condiții: valoarea în vamă = 10.000 Euro; taxa vamală = 10%; cheltuielile cu transportul de la vamă până la sediul firmei = 357 lei, inclusiv T.V.A.; asigurarea materiilor prime pe timpul acestui transport = 200 lei. Cursul valutei menționat pe „Declarația vamală de import" este de 3,60 lei.

Care este costul materiilor prime?

Costul total al materiilor prime este de = 36.000 + 3.600 + 300 + 200 = 40.100 lei.

Exemplu privind determinarea şi înregistrarea costului stocurilor în cazul importului

O societate comercială importă bunuri de natura mărfurilor. Se cunosc următoarele informații:

- valoarea din factura furnizorului extern = 10.000 USD;
- costul transportului pe parcurs extern = 400 USD;
- asigurarea pe parcurs extern = 300 USD;
- taxa vamală = 25%;
- acciza = 10%;
- T.V.A. = 19%.

Cursul valutei menționat pe *Declarația vamală de import* este de 3,02 lei. Obligațiile fiscale se plătesc în vamă. Se determină costul de achiziție a mărfurilor şi se efectuează înregistrările în contabilitate

Calculele sunt următoarele:

Valoarea în vamă este de 10.700 USD x 3,02 lei = 32.314 lei

Taxa vamală este de 32.314 lei x 25% = 8.078,5 lei

Acciza este de = 40.392,5 x 10% = 4.039,25 lei

T.V.A. = 44.431,75 x 19% = 8.442,03 lei

Costul de achiziție a mărfurilor este de = 44.431,75 lei

Înregistrarea operațiilor

1. Recepția mărfurilor:

371	"Mărfuri"	=	%		44.431,75
			401	"Furnizori"	32.314
			446	"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate/Taxa vamală"	8.078,5
			446	"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate/Accize"	4.039,25

ISBN 978-973-0-10611-4

2. Plata obligațiilor fiscale:

%		=	5121	"Conturi curente la bănci"	20.771,277
446	"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate/Taxa vamală"				8.078,5
446	"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate/Accize"				4.039,25

3. Înregistrarea TVA (taxare inversă)

4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată" 8.442,03

Costul de producție al unui bun este format din costul de achiziție al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție (fixe şi variabile) alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

Cheltuielile fixe sunt cele care rămân constante indiferent de volumul producției, cum sunt: unele amortizări, cheltuielile cu întreținerea şi conducerea secțiilor etc., iar *cheltuielile variabile* sunt proporționale cu producția, şi anume: cheltuieli indirecte cu materialele, unele salarii indirecte, o parte din cheltuielile cu energia electrică etc. Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de prelucrare se face *pe baza capacității normale de producție*. Capacitatea normală de producție este producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale. *Valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor active*. Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în perioada în care a apărut. *În schimb, atunci când se înregistrează o producție mai mare decât nivelul normal, valoarea regiei fixe este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor*. În cazul unui *prestator de servicii*, costul producției în curs înregistrată ca stoc (contul 332) este format din: manoperă şi alte cheltuieli cu personalul implicat direct în prestarea serviciilor; cheltuieli indirecte de producție, fixe şi variabile. În costul de producție *nu se includ* pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, cheltuielile de depozitare, *în afară de cazurile în care asemenea cheltuieli sunt necesare în procesul de producție anterior trecerii într-o altă fază de fabricație*, cheltuielile de desfacere, cheltuielile generale de administrație şi cheltuielile financiare, cu excepțiile prevăzute în IAS 23 „Costurile îndatorării" (de ex., atunci când participă la aducerea stocurilor în forma finală).

Exemplu privind determinarea costului de producție a stocurilor

Cheltuielile generate de activitatea de producție şi regăsite în contabilitatea financiară, pe baza cărora se determină costul de prelucrare, sunt analizate şi grupate astfel: costuri directe, costuri indirecte (fixe şi variabile), costuri generale de administrație şi costuri de desfacere. Presupunem că pentru realizarea produsului A, cheltuielile prezintă următoarea structură:

- costuri directe = 57.800 lei
- costuri indirecte = 20.600 lei, din care: 12.600 lei (cheltuieli variabile) şi 8.000 lei (cheltuieli fixe)
- cheltuieli generale de administrație = 30.400 lei
- cheltuieli de desfacere = 7.600 lei

Total costuri = 116.400 lei

ISBN 978-973-0-10611-4

Nivelul normal al capacității de producție a întreprinderii este de 160.000 buc, iar nivelul real al producției este de 120.000 buc.

Elementele care intră în calculul costului de producție sunt:

- cheltuieli directe = 57.800 lei +
- cheltuieli indirecte variabile = 12.600 +
- cheltuieli indirecte fixe încorporabile = 120.000/160.000*8.000 = 6.000 lei

Costul total al produsului A = 76.400 lei

Costurile neîncorporabile cuprind:

- regia fixă nealocată (recunoscută ca o cheltuială a perioadei) = 8.000 – 6.000 = 2.000 lei
- cheltuieli generale de administrație = 30.400 lei
- cheltuieli de desfacere = 7.600 lei

Total costuri neîncorporabile = 40.000 lei

Exemplu privind alocarea costurilor indirecte fixe pe produs în funcție de capacitatea normală de producție

Aşa cum am menționat anterior, în condițiile unei producții scăzute, valoarea regiei fixe alocate nu se majorează; în acest caz se ia în calcul capacitatea normală de producție. Invers, în caz de supraproducție, utilizarea capacității normale ca bază de alocare ar determina supraevaluarea costurilor; în această situație se ia în calcul producția reală.

O întreprindere fabrică un produs în următoarele condiții:

- cheltuielile cu materialele directe = 30 lei
- manopera directă = 10 lei
- cheltuieli indirecte variabile = 5 lei
- cheltuieli indirecte fixe = 2.000 lei
- capacitatea de producție considerată normală = 1.000 produse

Producția obținută este următoarea: 1.000 unități (N-1), 1.500 unități (N) şi 800 unități (N+1).

Care este costul de producție având în vedere costurile alocate?

În condițiile date, situația se prezintă astfel:

Elemente de cost	**N-1**	**N**	**N+1**
Materiale consumate	30.000	45.000	24.000
Manopera directă	10.000	15.000	8.000
Cheltuieli indirecte variabile	5.000	7.500	4.000
Cheltuieli indirecte fixe	2.000	2.000	2.000
Cost total	**47.000**	**69.500**	**38.000**
Cantitatea obținută	1.000	1.500	800
Cost unitar	**47**	**46,33**	**47,5**

În cazul în care se ia în calcul capacitatea normală de producție, situația este următoarea:

Elemente de cost	**N-1**	**N**	**N+1**
Materiale consumate	30.000	45.000	24.000
Manopera directă	10.000	15.000	8.000
Cheltuieli indirecte variabile	5.000	7.500	4.000
Cheltuieli indirecte fixe alocate	2.000	1.500/1.000*2.000=3.000	800/1.000*2.000=1.600

ISBN 978-973-0-10611-4

Cost total	**47.000**	**70.500**	**37.600**
Cantitatea obținută	1.000	1.500	800
Cost unitar	**47**	**47**	**47**

După cum se observă, capacitatea normală de producție majorează costurile în caz de supraproducție şi le diminuează atunci când producția este scăzută. În concluzie, în caz de supraproducție, costul este de 46,33 lei pe produs şi nu de 47 lei.

În ceea ce priveşte *cheltuielile financiare*, cum sunt *dobânzile şi diferențele de curs valutar aferente acestora* privind împrumuturile care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ pe termen lung sau cu ciclu lung de fabricație, acestea pot fi incluse în costul acelui activ, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de IAS 23 „*Costurile îndatorării*" (atunci când se aplică acest tratament contabil). Mai exact, costurile îndatorării sunt capitalizate (incluse în costul stocurilor) atunci când este posibil ca acestea să aibă drept rezultat obținerea de beneficii economice viitoare pentru întreprindere şi pot fi evaluate cât mai corect posibil. În plus, sunt considerate active pe termen lung, stocurile (doar stocurile le avem în vedere aici) care necesită o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea vânzării şi mai puțin acele stocuri care sunt fabricate în mod curent şi repetitiv.

Exemplu privind includerea dobânzilor în costul stocurilor

O firmă realizează o construcție în scopul vânzării. Pentru construcția clădirii, firma contractează un împrumut bancar, care se acordă în două tranşe, astfel: la 01.01.2009 - 40.000 Euro şi la 01.07.2009 – 60.000 Euro, cu o dobândă de 15% pe an. La evaluarea construcției, dobânda fiind direct legată de realizarea acesteia este capitalizată. Costul îndatorării care poate fi capitalizat la sfârşitul exercițiului financiar 2009 este de: 40.000 Euro x 15% + 60.000 Euro x 15% x 6/12 = 10.500 Euro. Dacă firma plasează o parte din banii primiți sub formă de împrumut altei entități, atunci dobânda primită se va deduce din dobânda de plătit şi nu se va lua în calculul capitalizării. În cazul anterior, dacă din cei 60.000 Euro, firma împrumută altei entități 30.000 Euro cu o dobândă de 16% pe an, dobânda de primit este de 2.400 Euro (30.000 Euro * 16% * 6/12). În acest caz, dobânda care poate fi capitalizată este de: 10.500 Euro – 2.400 Euro = 8.100 Euro.

O altă categorie de *cheltuieli financiare* care ar putea fi incluse în costul stocurilor vizează *diferențele de curs valutar nefavorabile aferente datoriilor*. De exemplu: în cazul achizițiilor în valută, atunci când, inițial, este primit doar avizul de însoțire, factura fiind primită mai târziu (la alt curs de schimb) sau în cazul unui contract de leasing financiar, cu valorile exprimate în valută, atunci când se exercită opțiunea de cumpărare, iar cursurile de schimb sunt diferite.

Exemplu privind achizițiile fără factură în valută (valoarea facturii diferă de valoarea din avizul de însoțire)

O firmă cumpără mărfuri în următoarele condiții:

- valoarea înscrisă în avizul de însoțire este de 10.000 Euro x 4 lei;
- valoarea înscrisă în factura primită ulterior este de 10.100 Euro * 4,30 lei.

Care este costul de achiziție a mărfurilor? Diferența de curs valutar afectează cheltuielile financiare în această situație?

La primirea avizului de însoțire, mărfurile sunt evaluate la 10.000 Euro x 4 lei = 40.000 lei

ISBN 978-973-0-10611-4

La primirea facturii, costul total al mărfurilor este de 43.430 lei. Diferența de 3.430 lei se include în costul mărfurilor, fără a afecta cheltuielile financiare (665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"). *Aceasta reprezintă o diferență de achiziție şi nu o creştere a datoriei.*

O entitate poate achiziționa stocuri în condiții *de decontare amânată*. Atunci când acordul conține efectiv un element de finanțare, diferența între prețul de cumpărare în condiții normale şi suma plătită este recunoscută ca o cheltuială cu dobânda de-a lungul perioadei de finanțare (inversul actualizării creanțelor).

Exemplu:
O întreprindere cumpără materii prime de la un furnizor a căror contravaloare va fi achitată peste 12 luni. Costul materiilor prime este de 20.000 lei, iar rata anuală a dobânzii este de 10%. În aceste condiții, la momentul achiziției, valoarea de înregistrare a materiilor prime va fi de 18.181 lei (20.000/1,1), iar diferența de 1.819 lei va tratată ca o cheltuială în avans.

b). La inventariere, evaluarea fiecărui element se face la *valoarea de inventar*, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia şi prețul pieței. Standardul referitor la stocuri menționează că la inventariere acestea sunt evaluate la *valoarea realizabilă netă.*

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat, care ar putea fi obținut în cursul desfăşurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului (de ex: costuri suportate în urma ambalării pentru cadouri) şi costurile necesare vânzării (de ex: cheltuielile cu publicitatea produselor). Costul stocurilor devine nerecuperabil atunci când stocurile au suferit deteriorări, au fost uzate moral, atunci când prețurile de vânzare s-au diminuat sau atunci când au crescut costurile estimate pentru vânzarea acestora.

c). La închiderea exercițiului financiar, elementele bilanțiere sunt evaluate la *valoarea contabilă pusă de acord cu valoarea de inventar*. Diferențele în plus pentru elementele de activ şi cele în minus pentru elementele de pasiv nu se înregistrează în contabilitate. În schimb, diferențele în minus aferente elementelor de activ şi diferențele în plus aferente pasivelor se înregistrează pe seama amortizării, ajustării pentru depreciere sau a provizioanelor. Activele vor fi evidențiate în bilanț la *valoarea netă contabilă*, care poate fi egală cu valoarea de intrare, iar pasivele numai la valoarea de intrare (adică provizioanele aferente datoriilor se evidențiază distinct ca pasive şi se adună, nu se scad, cum sunt ajustările aferente activelor).

La închiderea exercițiului, stocurile sunt evaluate „*la valoarea cea mai mică dintre cost (valoarea de intrare) şi valoarea realizabilă netă*"[1]. În cazul în care valoarea realizabilă netă este cea prezentată în situațiile financiare, atunci valoarea contabilă a stocurilor este corectată cu mărimea ajustării. Altfel spus, în situațiile în care costul stocurilor nu poate fi recuperat, valoarea acestora trebuie diminuată până la valoarea realizabilă netă, în vederea respectării principiului prudenței (activele nu pot să fie prezentate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor). Important de menționat este faptul că *valoarea materialelor şi a consumabilelor folosite în producție nu este diminuată, dacă se estimează că produsele finite în care urmează să fie încorporate vor fi vândute la un preț mai mare sau egal cu costul lor.*

[1] **IAS 2**, „*Stocuri*"

ISBN 978-973-0-10611-4

Estimarea valorii realizabile nete se face în funcţie de fluctuaţiile preţurilor şi costurilor, de scopul pentru care stocurile sunt deţinute (de ex., pentru stocurile ce urmează a fi vândute în baza unor contracte ferme, valoarea realizabilă netă este preţul stabilit în contract; în situaţia în care cantitatea contractată este mai mică decât cantitatea deţinută, VRN a surplusului se va determina pornind de la preţurile generale de vânzare practicate pe piaţă). De obicei, stocurile sunt diminuate până la valoarea realizabilă netă *element cu element*. Există şi situaţii în care poate fi mai adecvat să se grupeze elemente similare sau conexe şi să se testeze pentru depreciere simultan.

Exemplu:

O firmă deţine în stoc mărfuri care sunt evidenţiate în contabilitate la valoarea de înregistrare de 50.000.000 lei. La inventariere se apreciază că valoarea realizabilă netă a acestora este de:

a). 45.000.000 lei;

b). 53.000.000 lei.

În bilanţ, mărfurile vor fi prezentate în cazul

a) la valoarea de 45.000.000 lei

b) la valoarea de 50.000.000 lei.

Exemplu:

Se cunosc următoarele informaţii referitoare la stocurile de produse finite I, II, III:

Produs	Cost	VRN	Min (Cost, VRN)
I	10.000	11.000	10.000
II	15.000	17.000	15.000
III	26.000	17.000	17.000
Total	**51.000**	**45.000**	**42.000**

Valoarea realizabilă netă a stocurilor de produse finite este de 42.000 lei. Diferenţa de 9.000 lei (51.000 – 42.000) se va înregistra ca o ajustare pentru depreciere.

d). La data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune, în general, la *valoarea de intrare*.

La ieşirea din patrimoniu sau la darea în consum a stocurilor, standardul internaţional de contabilitate nr. 2 „Stocuri" prevede ca *tratament contabil*, fie utilizarea metodei *FIFO („Primul-intrat, primul-ieşit")*, fie cea a *costului mediu ponderat*. Odată aleasă, metoda trebuie aplicată consecvent de la un exerciţiu financiar la altul şi pentru elemente similare. În caz contrar, notele explicative vor conţine informaţii privind motivul schimbării metodei, precum şi efectele sale asupra rezultatului exerciţiului. Tratamentul contabil alternativ permis pentru evaluarea stocurilor la ieşirea din patrimoniu recomanda metoda *LIFO („ultimul-intrat, primul-ieşit")*. Schimbările metodelor de evaluare a stocurilor conduc la „manipularea rezultatului", astfel că profitul unei întreprinderi nu depinde doar de performanţele economice şi financiare, ci şi de opţiunea pentru o anumită metodă de evaluare.

Ca tehnici generale de măsurare a costului stocurilor, IAS 2 menţionează *metoda costului standard* şi *metoda preţului cu amănuntul*. În plus, pentru bunurile identificabile şi nefungibile, pentru determinarea costului se poate utiliza *metoda identificării specifice*. În cazul utilizării metodei preţului cu amănuntul, costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute (a adaosului comercial) din preţul de vânzare al stocurilor.

Recunoaşterea valorii stocurilor ca şi cheltuieli ale perioadei (în cazul în care pentru contabilizare se recurge la metoda inventarului permanent) are loc atunci când

ISBN 978-973-0-10611-4

stocurile sunt *vândute* sau *consumate*, în aceeaşi perioadă în care este recunoscut şi venitul final corespunzător. Acest proces conduce la *conectarea cheltuielilor la venituri*, subprincipiu al principiului independenței exercițiilor. De asemenea, orice *diminuare a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă* şi *toate pierderile de stocuri* sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada respectivă. O altă situație apare atunci când un element de natura stocurilor este folosit drept *componentă pentru o imobilizare corporală*. În acest caz, stocul va fi recunoscut ca şi cheltuială pe parcursul duratei utile de viață a acelui activ, adică o dată cu amortizarea.

Exemplu privind diminuarea valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă

Cu ocazia inventarierii, s-a constatat o depreciere a valorii mărfurilor, adică s-a considerat că un stoc de mărfuri care are o valoare de înregistrare în contabilitate de 20.000 lei nu va putea fi vândut decât pentru o valoare de 17.500 lei (*valoarea realizabilă netă*). Comisia de inventariere a constatat că firma deține stocuri de mărfuri a căror perioadă de garanție a expirat în valoare de 3.000 lei (fără posibilitate de valorificare). Presupunem că în exercițiul financiar următor, primul stoc de mărfuri este vândut la un preț de vânzare de 22.000 lei.

Înregistrarea operațiilor:

1. La sfârşitul exercițiului N, ajustarea pentru deprecierea mărfurilor este de 2.500 lei:

6814	„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	397	“Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	2.500

2. Înregistrarea stocurilor de mărfuri a căror perioadă de garanție a expirat:

6588	„Alte cheltuieli de exploatare”	=	371	“Mărfuri”	3.000

La sfârşitul exercițiului financiar N, în bilanț, mărfurile sunt prezentate la valoarea realizabilă netă de 17.500 lei (20.000 – 2.500). Mărfurile trecute pe cheltuieli nu mai apar în bilanț.

3. Înregistrarea vânzării mărfurilor în exercițiul financiar următor:

4111	“Clienți”	=	%		26.180
			707	“Venituri din vânzarea mărfurilor”	22.000
			4427	„T.V.A. colectată”	4.180

şi descărcarea gestiunii:

607	“Cheltuieli privind mărfurile”	=	371	“Mărfuri”	20.000

4. Anularea ajustării pentru depreciere:

397	„Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	=	7814	“Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	2.500

Exemplu privind includerea unui stoc în valoarea contabilă a unei imobilizări

O firmă efectuează o reparație a unui utilaj pentru care schimbă o piesă care are o valoare de 5.000 lei. ***Cum poate fi recunoscut acest cost?*** Firma poate înregistra piesa de schimb direct ca o cheltuială, înregistrarea de principiu fiind: *cheltuieli = piese de schimb* sau poate proceda la includerea valorii piesei de schimb în valoarea utilajului.

ISBN 978-973-0-10611-4

În acest caz, înregistrarea de principiu este: *utilaje = piese de schimb*. Costul efectiv al piesei de schimb va afecta cheltuielile perioadei *pe măsura amortizării*.

2.3 Concluzii - Aspecte privind analiza financiară şi interpretarea prevederilor IAS 2

Pentru evaluarea costului stocurilor, cel mai frecvent se apelează la *metoda identificării specifice* a costurilor individuale. Totuşi, sunt cazuri în care este necesar să se utilizeze o formulă de determinare a costului stocurilor – FIFO sau CMP. Am menționat că IAS 2 nu mai permite utilizarea metodei LIFO, deoarece aceasta *nu prezintă cu fidelitate fluxurile stocurilor*, aşa cum se întâmplă în cazul aplicării metodei FIFO. În plus IASB a remarcat că utilizarea formulei LIFO era adesea condusă de motivații fiscale. În aceste condiții, IASB a considerat că nu se acceptă folosirea unui tratament inferior doar din considerente fiscale. În situația în care unele companii utilizează, pentru evaluarea stocurilor la ieşirea din evidență sau la darea în consum, metoda LIFO, în vederea asigurării comparabilității informațiilor contabile cu a altor firme din acelaşi sector de activitate, stocurile trebuie retratate conform FIFO sau CMP. Într-o manieră similară, entitățile care nu aplică IFRS, vor aplica aceleaşi ajustări la situațiilor lor financiare, înainte de a fi comparate cu entitățile care aplică IFRS. Se consideră că soldurile conturilor determinate cu ajutorul metodei FIFO reflectă mai fidel valoarea economică a companiei, în sensul că acestea sunt evaluate la cele mai recente prețuri de cumpărare.

Alegerea unei metode contabile de evaluare a stocurilor are în cele din urmă un impact asupra *variabilelor din situațiile financiare* şi, în consecință, asupra *indicatorilor economico-financiari*. De exemplu, dacă vom compara LIFO cu FIFO, vom constata că LIFO conduce la: un cost mai ridicat al bunurilor vândute, venituri mai scăzute, fluxuri de numerar mai scăzute (impozite mai mici), active circulante mai mici. Invers se va întâmpla în cazul utilizării metodei FIFO. În acest context, dacă vom compara câțiva indicatori economico-financiari, vom constata că aceştia înregistrează valori diametral opuse. Astfel:

- *marja profitului net (profit net/cifra de afaceri)* este mai mică, dacă se utilizează LIFO şi mai mare, dacă se utilizează FIFO;
- *rata lichidității curente (active curente/datorii curente)* este mai mică, dacă se utilizează metoda LIFO şi mai mare, dacă se utilizează metoda FIFO;
- *viteza de rotație a stocurilor (costul vânzărilor/stocul mediu)* este mai mare, dacă se utilizează LIFO şi mai mică, dacă se utilizează FIFO;
- *gradul de îndatorare (datorii pe termen lung/capitaluri proprii)* este mai mare în cazul utilizării LIFO şi mai mic, în cazul utilizării FIFO (capitaluri proprii mai mici în primul caz);
- *rentabilitatea activelor (profit net/total active)* este mai mică, în cazul utilizării metodei LIFO şi mai mare, în cazul utilizării metodei FIFO etc.

ISBN 978-973-0-10611-4

BIBLIOGRAFIE

1. Adriana Duțescu – Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, Ediția a II-a revizuită, Ed. CECCAR, Bucureşti 2002
2. Ana Alexandrina Matei – Contabilitatea evenimentelor şi tranzacțiilor, manual pentru clasa a XI-a, Ed. CD Press, Bucureşti 2006
3. Aureliana Guoadelia Cojocea, Doina Ana Maria Petre – Contabilitate, manual pentru clasa a IX-a, Ed. Economică Preuniversitaria, Bucureşti 2004
4. C.Diaconovici – Enciclopedia română, tom III, Sibiu 1904
5. CECCAR – Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate – Stocuri, Ed. CECCAR, Bucureşti 2004
6. Codul Fiscal adoptat prin Legea Nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare
7. D.Patriche (coord) - Bazele comertului - Ed.Economica, Bucuresti,1999
8. Dictionnaire commercial de L'Academie des sciences commerciales, Ed. Hachette, Paris, 1979,
9. Dicționarul Explicativ al Limbii Române – Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti 1998
10. Dumitru Dima ş.a. – Fundamentele ştiinței mărfurilor. Mărfuri alimentare – Ed. Economică, Bucureşti 2005
11. Iacob Petru Pântea – Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ed. Intelcredo. Deva 2007
12. Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea – Contabilitatea financiară românească conformă cu directivele europene, Ed. Intelcredo, Deva 2007
13. Ioan Jinga, Elena Istrate – Manual de pedagogie, Editura All, Bucureşti 2006
14. L. Şăineanu – Dicționar universal al limbii române, ed. rev. şi adaug. De Al. Dobrescu ş.a., MYDO Center Iaşi, Litera Chişinău 1998
15. L. Şăineanu – Dicționarul universal al limbii române, ed.a 6-a, Scrisul românesc, Craiova 1945
16. Legea contabilității nr.82/1991 republicată
17. Marieta Olaru ş.a. – Fundamentele ştiinței mărfurilor – Ed. Economică, Bucureşti 2001
18. Mihai Ristea (coord) – Contabilitatea financiară a întreprinderii – Ed. Universitară, Bucuresti 2005
19. Mihai Ristea, Corina Graziella Dumitru – Contabilitate aprofundată, Ed. Universitară Bucureşti 2005
20. Mihai Ristea, Mirela Dima – Contabilitatea societăților comerciale – Ed. Universitară, Bucureşti 2002
21. OMF nr. 1850 privind registrele si formularele financiar-contabile, publicat in MO nr. 23/07.01.2005, Nomenclatorul privind modelele registrelor şi formularelor tipizate, comune pe economie pentru activitatea financiară şi contabilă
22. OMFP 3055/2009 cu modificările ulterioare
23. Oprea Călin, Mihai Ristea – Bazele contabilității – Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti 2004
24. Philip Kotler – Managementul Marketingului – Ed. Teora, Bucureşti 2005
25. Violeta Isai – Contabilitate – manual pentru clasa a XI-a, Ed. All Educational, Bucureşti 2001
26. Wiley IFRS 2005 – Interpretarea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate şi Raportare Financiară, Ed. BMT Publishing House, Bucureşti 2005

ISBN 978-973-0-10611-4

CUPRINS

Capitol sau subcapitol	Pagina
1. Delimitări şi structuri privind stocurile	1
1.1 Componentele stocurilor	1
1.2 Definirea mărfurilor	2
1.3 Clasificarea mărfurilor	3
1.4 Circulaţia mărfurilor şi comerţul cu amănuntul	5
1.5 Evaluarea stocurilor	7
1.5.1 Evaluarea la intrare	7
1.5.2 Evaluarea la ieşire	8
1.5.3 Evaluarea stocurilor la inventar	8
1.5.4 Evaluarea stocurilor la bilanţ	9
1.6 Conturi utilizate în comerţul cu amănuntul	9
1.7 Metode de evidenţă analitică a stocurilor	11
1.8 Documente specifice comerţului cu amănuntul	12
1.8.1 Avizul de însoţire a mărfii	12
1.8.2 Factura fiscală	13
1.8.3 Chitanţă	14
1.8.4 Nota de recepţie şi constatare de diferenţe	15
1.8.5 Bonul de consum	15
1.8.6 Fişa de magazie	16
1.8.7 Raportul de gestiune	16
1.8.8 Monetarul	17
1.8.9 Registrul de casă	17
1.9 Înregistrarea în contabilitate a principalelor operaţii economice din comerţul cu amănuntul	17
1.9.1 Contabilitatea mărfurilor la cost de achiziţie	18
1.9.2 Contabilitatea mărfurilor la preţ de vânzare cu ridicata	19
1.9.3 Contabilitatea mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul	20
1.9.4 Contabilitatea vânzării mărfurilor cu plata în rate	21
1.9.5 Contabilitatea achiziţiilor de mărfuri cu reduceri comerciale şi financiare	23
1.9.6 Contabilitatea importului de mărfuri	25
1.9.7 Contabilitatea exportului de mărfuri	26
1.9.8 Contabilitatea mărfurilor în consignaţie	27
1.10 Concluzii privind contabilitatea stocurilor	30
2. Tratamente contabile privind stocurile – IAS 2	32
2.1 Baza conceptuală a IAS 2	32
2.2 Evaluarea stocurilor şi înregistrarea în contabilitate	32
2.3 Concluzii – Aspecte privind analiza financiară şi interpretarea prevederilor IAS 2	41
Bibliografie	42
Cuprins	43